

La calidad de la información contable en la Administración Local

Ana Cárcaba García
Mónica Álvarez Pérez
Universidad de Oviedo

1.-Introducción

El deseo de satisfacer adecuadamente las necesidades de los usuarios de la información generada en el seno de la empresa privada, ha supuesto el principal referente para investigadores y organismos normalizadores en la búsqueda de un constante desarrollo de la Contabilidad empresarial. No ha ocurrido lo mismo en el ámbito público, donde las escasas presiones ejercidas por parte de los potenciales destinatarios de la información han permitido el estancamiento de las técnicas contables, situación que no ha sido corregida hasta fechas bastante recientes. En un intento por recuperar el tiempo perdido, durante los últimos años han sido numerosas las actuaciones dirigidas a perfeccionar los sistemas contables públicos,

con la ambición de lograr una efectiva 'rendición de cuentas' por parte de los gobernantes ante la ciudadanía.

La Contabilidad Pública española no ha permanecido al margen de este proceso, experimentando en las últimas décadas una profunda reforma. Los cambios acontecidos han supuesto no sólo el desarrollo de un nuevo marco normativo (aprobación de nuevos planes de contabilidad y su adaptación mediante instrucciones a los distintos niveles de la Administración), sino también una preocupación creciente por la creación de un marco conceptual coherente. Sobre el papel, nuestro país puede alardear de contar con uno de los sistemas contables públicos más avanzados de su entorno, si bien en el terreno práctico aún queda un largo camino por recorrer.

Una vez sentadas las bases teóricas, el reto para los próximos años consiste en perfeccionar los estados resultantes de los sistemas contables, mejorando su contenido y facilitando su interpretación por unos usuarios que no tienen porqué ser especialistas en esta disciplina. En el ámbito local, estos aspectos están siendo abordados mediante: a) diversas propuestas de ampliación de la información recogida en las cuentas anuales (información narrativa, indicadores de gestión, información consolidada), de forma que su contenido abarque los distintos niveles de responsabilidad; y b) el impulso en la divulgación de la información financiera a través de la confección de nuevos informes más comprensibles y atractivos para el ciudadano, y de su difusión a través de dis-

tintos canales de comunicación.

Sin embargo, cualquier iniciativa en este terreno implica asumir la correcta elaboración y presentación de los datos contables que han de servir como punto de partida. No cabe duda de que la calidad de los estados contables condiciona su utilidad de cara a la toma de decisiones y la rendición de cuentas, haciendo infructuoso cualquier intento por mejorar ambos aspectos. Parece justificado, por tanto, destinar parte de nuestros esfuerzos a examinar detenidamente el modo en que estos documentos son presentados en la actualidad.

Una revisión de las cuentas confeccionadas por las entidades locales de nuestro país demuestra cómo aún son numerosos los estados financieros que adolecen de defectos, errores o incoherencias, los cuales limitan la validez de la información aportada por estos documentos. La realidad demuestra una lenta adaptación de estas organizaciones a los nuevos preceptos en materia contable, tardanza que, a priori, parece razonable suponer que ha tenido un efecto mayor sobre la calidad de las cuentas presentadas por las entidades de menor dimensión, con menos medios humanos y materiales para afrontar el cambio.

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este trabajo tiene como objetivo evaluar la calidad de la información contable elaborada por los entes integrantes de la Administración Local, tomando como población de estudio a los municipios asturianos. El trabajo se inicia con la identi-

cación de los principales defectos que presentan los estados contables municipales y el examen de su evolución temporal. A continuación, se procede a contrastar la relación entre su nivel de calidad y la dimensión del municipio, definida a partir de distintas variables. Se pretende con ello estimar el grado de vinculación existente entre el tamaño de la entidad y el nivel de adaptación a las exigencias establecidas por la normativa contable en vigor, bajo la hipótesis de que han sido los ayuntamientos de menor tamaño los que han encontrado más trabas en este proceso de adaptación.

2.-La calidad de la información contable pública local

A pesar de ser considerados unos de sus principales destinatarios, la evidencia demuestra la escasa cantidad de información que es demandada por parte de los ciudadanos respecto a la actuación local. Zimmerman (1977; 122-123) justifica este hecho aludiendo a la falta de incentivos derivada de la escasa participación de cada individuo en los derechos de propiedad sobre los bienes públicos, así como a los altos costes de transacción asociados a posibles respuestas ante la conducta oportunista de los gobernantes (migración, venta de propiedades inmobiliarias). Si sus incentivos para controlar al gobierno son reducidos, la demanda de información utilizada para esta tarea también lo es. Esta situación se ve acentuada en el caso español ante el escaso desarrollo de grupos de presión integrados por ciudadanos que canalicen las demandas de información contable pública.

No obstante, ello no implica la ausencia de control sobre la entidad local, dado que éste se ejerce a través de diversos mecanismos entre los que se incluyen los órganos de control, convirtiéndose bajo esta perspectiva en intermediarios entre el ciudadano –o sus representantes en las Cortes– y el gobierno de la entidad. Son estos órganos los encargados de fiscalizar la gestión económica, financiera y contable de los entes locales, tarea en la que juega un papel fundamental la información rendida por dichos entes a través de sus estados financieros. Para el investigador, los informes emitidos por los órganos de control plantean un atractivo indudable, al contener numerosas referencias acerca de la calidad de las cuentas públicas, la cual condiciona en gran medida la validez analítica de cualquier estudio efectuado a partir de tales documentos.

Dichos informes muestran la existencia de un nutrido número de municipios que incumplen de manera reiterada el deber de remisión de su Cuenta General al órgano de control externo correspondiente (Tribunal de Cuentas nacional o Tribunal autonómico), u omiten en su remisión alguno de los documentos que integran dicha Cuenta, o bien rinden cuentas en el formato anterior a la entrada en vigor de la ICAL. Así, por ejemplo, el informe anual del Tribunal de Cuentas relativo al ejercicio 1998 revela cómo aproximadamente un 12% de los municipios asturianos no rindió sus cuentas en ninguno de los años comprendidos dentro del quinquenio 1994-1998, mientras que un 39% envió sus

cuentas fuera del plazo previsto durante dicho periodo. La escasez de recursos humanos y materiales o la existencia de problemas informáticos son las razones alegadas por la mayoría de estos municipios a la hora de justificar tales incumplimientos y anomalías.

Sin embargo, la mera remisión al Tribunal de Cuentas de los documentos contables no es garantía de calidad, siendo posible observar cómo, en múltiples ocasiones, la Cuenta General elaborada y remitida en tiempo y forma al correspondiente órgano de control adolece de numerosos defectos. Bien es cierto que no es éste un hecho exclusivo del ámbito público, puesto que, según han demostrado diversos estudios realizados en el ámbito privado⁽¹⁾, la información ofrecida por las empresas a través de sus cuentas anuales frecuentemente presenta deficiencias que dificultan el logro del objetivo de 'imagen fiel' establecido en la normativa contable. No obstante, no cabe duda de que esta circunstancia resulta aún más acusada en el caso de la información contable pública. El simple examen de las Cuentas Generales de los municipios permite detectar múltiples deficiencias, las cuales pueden ser agrupadas, de acuerdo con su naturaleza, en dos grandes bloques:

1. OMISIONES. El término omisión es empleado en aquellas situaciones en las que la información incluida en los

estados contables públicos resulta incompleta, implicando la ausencia de partidas o valores relevantes.

2. INCOHERENCIAS. La existencia de incoherencias supone la detección de datos que no concuerdan al ser expresados simultáneamente en diferentes estados, o de información que presenta valores ilógicos o imposibles.

No resulta difícil entrever los motivos que explican la existencia de estos defectos en los estados contables públicos. Es preciso considerar el importante esfuerzo que ha supuesto para las entidades públicas tener que adaptarse, de manera tardía, a una contabilidad por partida doble que les exige el manejo de múltiples y novedosos conceptos, apartados en numerosas ocasiones de las tradicionales magnitudes presupuestarias. A este esfuerzo se une la resistencia que todo cambio provoca, máxime si éste se deriva de una decisión adoptada por imperativo legal. Como ya se ha señalado, la realidad demuestra que aún hoy es posible encontrar ayuntamientos que elaboran sus cuentas de acuerdo con el antiguo sistema contable.

La situación comentada debe analizarse en un contexto caracterizado por el predominio de una mentalidad claramente distinta a la existente en el ámbito privado. La preocupación por demostrar la legalidad de las actuaciones sigue siendo prioritaria, sin detenerse en muchos casos a garantizar la calidad de la información contable elaborada.

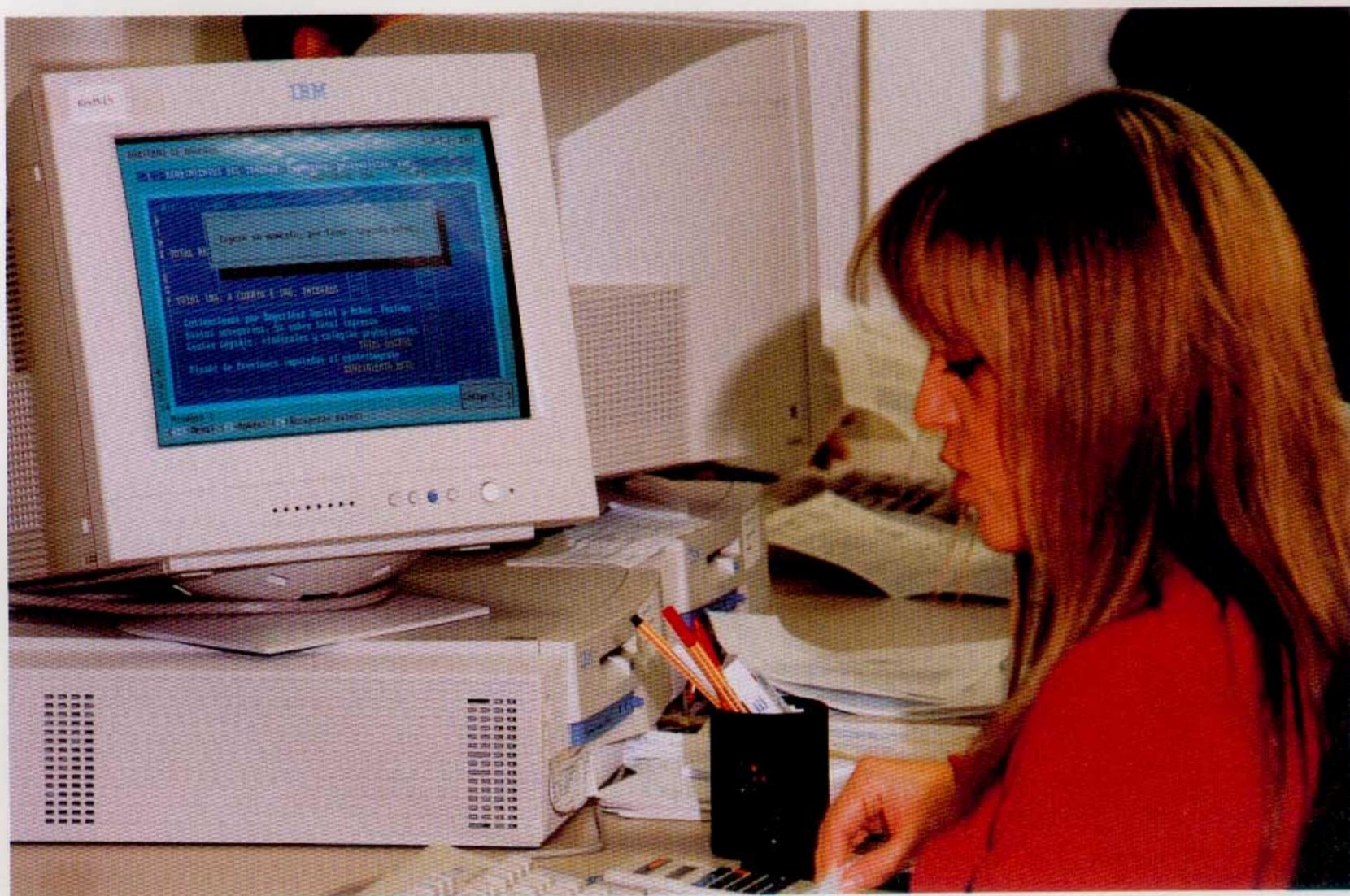
No obstante, no son estos los únicos argumentos que per-

miten explicar los defectos que presentan los estados contables públicos. Algunas de las irregularidades detectadas en el desarrollo de este trabajo tienen su justificación en una acción intencionada por parte de los responsables públicos. Este tipo de conductas, denominadas por Crespo Domínguez (1996; 118) 'prácticas distorsionadoras de la información', pueden estar motivadas por el deseo de ofrecer una determinada imagen político-presupuestaria, aunque generalmente su origen se encuentra en la búsqueda que sendas alternativas para superar el corsé impuesto por la legislación presupuestaria o la falta de recursos suficientes para llevar a cabo la gestión deseada.

Resulta evidente la dificultad que entraña reconocer este tipo de conductas, la mayoría de las cuales no pueden ser detectadas con el mero examen de las cuentas (constituyen claros ejemplos el trasvase de gastos e ingresos entre ejercicios, la contabilización de gastos presupuestarios como deudores extrapresupuestarios, la ausencia de reflejo contable de algunos pasivos financieros o la incorporación de remanente de tesorería ficticio). Su identificación requiere un estudio exhaustivo que permita conocer la realidad de la entidad, siendo ésta una tarea que el investigador ha de dejar en manos de los órganos de fiscalización.

En cualquier caso, exista o no intencionalidad por parte de los responsables de su elaboración, es innegable la existencia de diversos defectos fácilmente identificables con una somera revisión de los estados conta-

(1) Pueden consultarse, entre otros, BALL y FOSTER (1982), CRESPI CLADERA (1990) y LÓPEZ, ANDRÉS y RODRÍGUEZ (1997, 1999).



bles. En este trabajo nos hemos propuesto no sólo identificar tales defectos, sino también llevar a cabo una serie de reflexiones acerca de su evolución y las características de las entidades donde resultan más frecuentes. Esta labor es abordada utilizando como hilo conductor el examen de los estados contables elaborados por una muestra de municipios asturianos.

3.-Análisis de la calidad de la información contable elaborada por los ayuntamientos asturianos

La recogida de información financiera constituye una de las tareas más laboriosas de cualquier investigación que tenga como protagonistas a las entidades integrantes de la Administración Local. El considerable retraso de varios ayuntamientos

en la elaboración de los documentos contables, la falta de adaptación de algunos de ellos a la normativa vigente en materia de contabilidad o, simplemente, las reticencias de muchos secretarios-interventores a la hora de permitir el acceso a sus cuentas, son algunos de los factores que permiten corroborar tal aseveración.

Las razones enumeradas han limitado el estudio a 41 de los 78 municipios existentes en Asturias, cifra suficientemente representativa al constituir un porcentaje del 52,6% del total. Se incluyen en la muestra analizada el 100% de los ayuntamientos de más de 20.000 habitantes, de tal modo que agrupa el 82,97% de los habitantes de la región. Han sido consultados los principales documentos que integran la Cuenta General de cada una de

estas entidades (Balance de Situación, Cuenta de resultados, Liquidación del presupuesto, Estado demostrativo de derechos a cobrar y obligaciones a pagar procedentes de presupuestos cerrados, y Estado de remanente de tesorería), correspondientes todos ellos a los ejercicios 1995, 1996 y 1997.

3.1. Descripción de los defectos detectados

El examen de los documentos contables elaborados por los ayuntamientos asturianos ha permitido detectar un apreciable número de defectos o irregularidades, los cuales aparecen recogidos en la Tabla 1. En ella se incluye, para cada defecto, una breve descripción, el documento que contiene o se ve afectado por el mismo y el número de ayuntamientos en que ha sido detectado.

TABLA 1. Principales deficiencias detectadas en los documentos contables de los ayuntamientos asturianos

TIPO DE DEFECTO	DOCUMENTOS AFECTADOS	1995		1996		1997	
		Nº	%	Nº	%	Nº	%
OMISIONES							
• Ausencia de amortización en ayunt. con activo depreciable	⇒ Balance ⇒ Cta. Rtdos.	31	75,61	31	75,61	30	73,17
• Falta de inclusión de la cifra de resultados	⇒ Balance	3	7,32	2	4,88	1	2,44
• Falta de reflejo de posibles insolvencias	⇒ Balance ⇒ Cta. Rtdos. ⇒ Rem. Tesor.	25	60,97	24	58,54	24	58,54
INCOHERENCIAS							
• Valor total del activo diferente al valor total del pasivo	⇒ Balance	2	4,88	0	0	2	4,88
• Elem. patrimoniales con signo negativo	• Activo ⇒ Balance	7	17,07	9	21,95	6	14,63
	• Pasivo ⇒ Balance	9	21,95	9	21,95	9	21,95
	• Neto ⇒ Balance	3	7,32	3	7,32	3	7,32
• Distintas cifras de resultados en BS y CR	⇒ Balance ⇒ Cta. Rtdos.	28	68,29	20	48,78	24	58,54
• Distintas cifras de amortización en BS y CR	⇒ Balance ⇒ Cta. Rtdos.	1	2,44	2	4,88	3	7,32
• Previsiones de insolvencias en un solo estado contable	⇒ Balance ⇒ Cta. Rtdos. ⇒ Rem. Tesor.	15	36,58	14	34,15	13	31,71
• Deudores con signo negativo	⇒ Rem. Tesor.	2	4,88	3	7,32	2	4,88
• Valores diferentes para provisiones y créditos iniciales	⇒ Liquid. Ppto.	10	24,39	7	17,07	7	17,07
• Remanentes de crédito con signo negativo	⇒ Liquid. Ppto.	23	56,10	21	51,22	25	60,97
• Cobros con signo negativo	⇒ Liquid. Ppto.	1	2,44	1	2,44	3	7,32

La información recogida en la tabla precedente muestra cómo la mayor parte de las irregularidades detectadas afectan a la Cuenta de resultados y al Balance de situación, resultando menos numerosas en los documentos de carácter presupuestario. La información que contienen estos últimos ha sido manejada tradicionalmente por los responsables públicos, por lo que no resulta sorprendente descubrir un mayor nivel de calidad en su elaboración.

Entre las OMISIONES más frecuentes, destacan la falta de

reflejo contable de la amortización en los ayuntamientos con activos depreciables (aproximadamente un 75% de los municipios analizados) y la ausencia de contabilización de posibles insolvencias en los ayuntamientos con derechos de cobro de ejercicios anteriores (cerca del 60%)⁽²⁾. García Alegre (1999) denomina 'ilusión

(2) En el cálculo de este porcentaje han sido tenidos en cuenta aquellos municipios que no cubren con una provisión los derechos de dudoso cobro ni consideran su posible existencia en el cálculo del remanente de tesorería, a pesar de poseer derechos pendientes

financiera' al efecto derivado de ambas prácticas, concepto que define como el importe de los gastos económico-patrimoniales de un ejercicio que, al no comportar un flujo monetario a corto plazo, se obvian en la cuenta de resultados. Este autor justifica el uso estratégico

de cobro con una antigüedad superior a tres ejercicios económicos. Es preciso matizar que, si bien la ICAL no había previsto una provisión para los deudores de dudoso cobro en su versión inicial, este hecho fue subsanado por la IGAE en 1993, fecha en la que, en respuesta a la consulta de una entidad local, crea las cuentas necesarias para la dotación de dicha provisión.

de la ilusión financiera aludiendo a "la voluntad de querer ofrecer una mejor imagen y disponer de un mayor margen de gestión derivado de los mejores resultados formales".

Resulta especialmente relevante la influencia que plantea la falta de determinación de derechos de difícil recuperación en el cálculo del remanente de tesorería de la entidad. En el año 1995, un 61% de los municipios analizados no refleja en el estado del remanente de tesorería el valor de potenciales derechos de dudoso cobro, a pesar de poseer derechos pendientes de ejercicios anteriores por importes considerables. Este porcentaje revela la existencia de un elevado número de entidades donde la principal magnitud demostrativa de la situación financiera a corto plazo se encuentra sobrevalorada. De este modo, los gestores y políticos de la entidad, proclives a mostrar un elevado valor del remanente de tesorería, no sólo señalizan una robustez financiera ficticia, sino que justifican aumentos de los gastos presupuestarios del ejercicio posterior que habrán de ser financiados con recursos *inexistentes*.

Por su parte, las INCOHERENCIAS detectadas en los estados contables presentan una amplia variedad, constituyendo ejemplos representativos de este tipo de defectos la incorrecta valoración de los activos fijos pertenecientes a la entidad, o la existencia de diferentes cifras de resultados en la Cuenta de resultados del ejercicio y el Balance de situación. No obstante, destaca entre todas ellas, dada su especial relevancia, la presentación de saldos negativos de deuda a través del Balance. Esta situa-

ción se ha puesto de manifiesto en un 22% de los municipios evaluados. Algunos de los responsables públicos consultados justifican este hecho alegando la elevada rotación de interventores existente en muchos ayuntamientos. La persona que pasa a ocupar este cargo puede encontrarse con el dilema de tener que contabilizar operaciones de reembolso de deuda que previamente no habían sido reflejadas contablemente en el pasivo de la entidad, de forma que minorar el importe de la deuda provoca un saldo negativo en la correspondiente cuenta de Balance.

De nuevo es necesario hacer mención al deficiente tratamiento contable atribuido a las posibles insolvencias por parte de los municipios asturianos. A lo largo del periodo analizado, cerca del 40% de los municipios analizados minoran el valor de sus derechos pendientes de cobro al cierre del ejercicio por el importe de aquéllos que consideran de difícil o imposible recaudación, aunque, incomprensiblemente, tan sólo un número muy reducido de ellos refleja este hecho de forma explícita en el Balance de situación y la Cuenta de resultados mediante la dotación de la oportuna provisión para insolvencias. En consecuencia, ni siquiera estos ayuntamientos resuelven acertadamente el problema, al introducir de modo innecesario incoherencias en los datos ofrecidos por los distintos documentos contables.

Por último, son numerosos los municipios en cuyos Estados de liquidación del presupuesto se muestran remanentes de crédito negativos correspondientes a varias funciones y/o artículos, sin incluir justifica-

ción alguna que permita aclarar el origen de tal circunstancia. Menos frecuente, aunque de similar relevancia, resulta la información relativa a la aprobación de presupuestos donde no coinciden las cifras relativas a los créditos y las previsiones definitivas.

3.2. Contraste temporal

A priori, parece lógico suponer que los defectos observados en los documentos contables tiendan a disminuir con el paso del tiempo, a medida que aumenta la experiencia de las personas encargadas de su elaboración. Puesto que para la realización de este trabajo ha sido posible disponer de datos correspondientes a varios ejercicios, se ha considerado oportuno contrastar tal hipótesis, aún siendo conscientes de que se trata de un periodo de tiempo demasiado corto como para obtener resultados concluyentes.

Tras la definición de tres variables que recogen, para cada municipio, el valor total de los defectos detectados y sus componentes ('omisiones' e 'incoherencias'), se ha procedido al cálculo de los valores medios de cada una de ellas a lo largo del periodo analizado, valores que aparecen recogidos en la Tabla 2. Como puede observarse, tan sólo la variable 'omisiones' muestra una tendencia decreciente a lo largo de los tres ejercicios. La variable 'incoherencias' mantiene una tendencia creciente en el periodo considerado, mientras que los valores de la variable 'defectos' decrecen en 1996 para volver a aumentar, hasta alcanzar su máximo valor, en el último ejercicio.

TABLA 2. Prueba de Friedman para tres ejercicios

	DEFECTOS	OMISIONES	INCOHERENCIAS
Valor medio 1995	4,05	1,44	2,10
Valor medio 1996	3,78	1,39	2,39
Valor medio 1997	4,09	1,34	2,75
N	41	41	41
Chi-cuadrado	4,308	2,182	3,444
g.l.	2	2	2
Sig. asintót.	0,116	0,336	0,179

A continuación, se ha considerado oportuno comprobar si los valores adoptados por la variable 'omisiones' son significativamente diferentes a lo largo del periodo objeto de estudio, esto es, si la tendencia decreciente que presenta resulta estadísticamente significativa. Ante la imposibilidad de garantizar la independencia entre las muestras que integran cada grupo, ha sido necesario recurrir a la utilización de un procedimiento no paramétrico para realizar el contraste. En este caso, el método elegido es la prueba de Friedman para k muestras igualadas. La hipótesis nula que se contrasta mediante este procedimiento predice la igualdad de las distribuciones de las poblaciones de interés (es decir, no existen diferencias entre los distintos tratamientos). Esta prueba asigna un rango a cada observación, rango que sirve de base para la elaboración del estadístico de prueba.

Con el fin de hacer más completo el estudio, el contraste ha sido efectuado para las tres variables de estudio. Los resultados obtenidos aparecen resumidos en la Tabla 2, la cual muestra, para cada contraste, el valor medio de la variable en cada ejercicio, el número de

casos analizados, el valor obtenido por el estadístico, sus grados de libertad y el nivel de significación. El análisis de estos resultados impide asegurar la existencia de diferencias significativas en el nivel de calidad de los estados contables a lo largo del periodo evaluado. En todo caso, y como ya se ha señalado, la obtención de conclusiones relevantes acerca de este aspecto exige la ampliación del periodo de estudio, ampliación que será llevada a cabo en posteriores trabajos.

3.3. Tamaño del municipio y calidad de la información contable

Una vez identificados los principales defectos que presentan los estados contables municipales y examinada su evolución temporal, se procede a contrastar la relación entre el nivel de calidad de tales documentos y la dimensión del municipio, definida a partir de múltiples variables. Se pretende con ello estimar el grado de vinculación existente entre el tamaño de la entidad y su nivel de adaptación a las exigencias establecidas por la normativa contable en vigor. No resulta casual que el periodo considerado en este estudio coincida con los primeros años de apli-

cación de la ICAL, puesto que es el periodo en que resulta más fácil constatar las dificultades que supone para los entes locales presentar sus cuentas conforme a los preceptos recogidos en la nueva normativa⁽³⁾. Tales dificultades se traducen, a nuestro entender, en un mayor nivel de irregularidades o defectos en los documentos contables, tal como evidencia el hecho de que justamente el mayor número de defectos se concentre en dos de los documentos que la ICAL incorpora a la Cuenta General.

La hipótesis que se pretende contrastar sostiene que han sido los ayuntamientos de menor tamaño los que han encontrado más trabas en el proceso de adaptación y, en consecuencia, los que presentan un mayor número de irregularidades en sus estados contables durante el periodo de estudio. A priori, el planteamiento teórico de tal hipótesis parece razonable, dados los escasos medios humanos y materiales con los que cuentan dichas entidades. Para su contraste, la muestra ha sido dividida en dos grupos, en función del número de defectos detectados en sus cuentas:

(3) La ICAL y su versión simplificada son aprobadas por Orden Ministerial de 17 de julio de 1990, estableciéndose su obligatoriedad a partir del 1 de enero de 1992. Sin embargo, los problemas generados para su puesta en funcionamiento provocan que, por Orden de 28 de diciembre de 1992, se establezca un régimen transitorio para su aplicación durante los años 1992 y 1993. De este modo, para la mayoría de los ayuntamientos serían las cuentas correspondientes al ejercicio 1994 las primeras elaboradas de acuerdo con la nueva normativa.

GRUPO	Nº DE DEFECTOS	Nº DE MUNICIPIOS EN LA MUESTRA		
		1995	1996	1997
1 (+ calidad)	Menos de tres	16	20	15
2 (- calidad)	Tres o más	25	21	26
TOTAL		41	41	41

El objetivo consiste en determinar si existen diferencias significativas en el tamaño o dimensión del municipio –definido a través de tres variables: número de habitantes, renta familiar disponible e importe total del presupuesto de gastos– entre los diferentes grupos en que se encuentra dividida la población. Para llevar a cabo esta tarea se ha recurrido a la realización de un *contraste t*, procedimiento univariante que permite valorar la significatividad estadística de la diferencia existente entre dos medias muestrales independientes. La hipótesis nula que se contrasta mediante este método predice la igualdad de las medias correspondientes a cada grupo.

La Tabla 3 refleja los resultados obtenidos al efectuar el contraste de igualdad de medias entre grupos de 'calidad en los estados contables'. En ella se muestra, para cada ejercicio económico y cada variable, el valor medio obtenido en cada grupo, el valor del estadístico *t* y su nivel de significación.

Los resultados del contraste *t* permiten detectar diferencias de tamaño significativas entre grupos de calidad en los estados contables para todos los ejercicios evaluados, con independencia de cuál sea la varia-

ble empleada para medir la dimensión de la entidad. A la vista de los resultados, es posible afirmar que los municipios cuyos estados contables presentan un menor número de irregularidades, tienen un tamaño significativamente superior al de los municipios cuyos estados contables presentan un número de defectos más elevado.

De este modo, el análisis confirma la hipótesis planteada, según la cual los ayuntamientos de menor tamaño elaboran información contable de menor calidad durante el periodo analizado, interpretando este hecho como un claro indicio de las dificultades que encuentran estos ayuntamientos a la hora de implantar un nuevo modelo contable. No obstante, para corroborar esta afirmación sería preciso contar con un periodo de estudio bastante más amplio. De esta forma sería posible comprobar si, con el paso del tiempo, la experiencia hace que mejore la calidad de los estados contables o, por el contrario, se mantienen las diferencias entre los municipios.

4.-Observaciones finales

En esencia, el sistema contable público es un sistema de información. En él, los estados contables constituyen el princi-

pal vehículo de comunicación que permite transmitir la información financiera necesaria para la formación de juicios y la toma de decisiones por parte de los distintos usuarios. Consideramos, por tanto, indispensable garantizar la calidad de la información recogida en tales documentos, calidad que repercutirá directamente en los juicios y decisiones adoptados sobre la base de la misma. En este sentido, puede considerarse una tarea ineludible la identificación de todos aquellos fallos o incorrecciones que las entidades públicas cometen en la elaboración de sus cuentas, muchos de los cuales son detectables con la mera revisión de tales documentos. Bajo esta premisa, hemos llevado a cabo un análisis de los estados contables correspondientes a una muestra de municipios asturianos, a partir del cual es posible efectuar una serie de consideraciones:

- ✓ La mayor parte de las irregularidades detectadas afectan a la Cuenta de resultados y al Balance de Situación, resultando menos frecuentes en los documentos de carácter presupuestario, con los que los responsables públicos se encuentran mucho más familiarizados.
- ✓ Entre las omisiones más frecuentes destacan la falta de reflejo contable de la amortización en los ayuntamientos con activos fijos depreciables y la ausencia de contabilización de posibles insolvencias en los ayuntamientos con derechos de cobros de varios años de antigüedad. Resulta especial-

TABLA 3. Contraste *t* por grupos de calidad en los estados contables

VARIABLE	1995			1996			1997		
	MEDIA 1	MEDIA 2	t	MEDIA 1	MEDIA 2	t	MEDIA 1	MEDIA 2	t
Nº HABITANTES	47.576	6.890	6,61**	36.331	8.843	3,04*	42.688	10.323	3,99**
RFD ¹	55.510.610	7.634.991	6,43**	50.706.734	11.625.195	2,99*	68.590.156	15.716.564	3,92*
PPTO. GASTOS ¹	3.770.000	438.000	7,36***	3.320.000	646.000	3,19*	3.970.000	951.000	3,62*

¹ Valores expresados en miles de ptas. * Nivel de significación 0.1 ** Nivel de significación 0.05 *** Nivel de significación 0.01

- mente relevante la influencia que plantea este último aspecto en el cálculo del remanente de tesorería de la entidad, motivando la sobrevaloración de una magnitud que no sólo es representativa de la situación financiera a corto plazo, sino que, y sobre todo, es utilizada para justificar futuros incrementos en los gastos presupuestarios.
- ✓ Las incoherencias detectadas en los estados contables presentan una amplia variedad, pudiendo ser citados como ejemplos más representativos la incorrecta valoración de los activos fijos, el reflejo contable de deudas con signo negativo, el reflejo de una cifra de resultados distinta en el Balance de Situación y la Cuenta de Resultados, así como la contabilización de los derechos de difícil recuperación en tan sólo un estado contable.
 - ✓ Aunque, a priori, sería razonable suponer que los defectos observados en los documentos contables tienden a disminuir con el paso del tiempo, los contrastes estadísticos efectuados no permiten avalar esta hipótesis. No obstante, la reducida extensión del periodo de tiempo considerado limita la posibilidad de obtener resultados concluyentes.
 - ✓ Finalmente, el contraste de la relación entre nivel de calidad de los documentos contables y la dimensión de los municipios muestra la existencia de diferencias significativas de tamaño entre los diferentes grupos de 'calidad en los estados contables'. En concreto, es posible afirmar que los municipios cuyos estados contables presentan un menor número de irregularidades tienen un tamaño significativamente superior al de los municipios cuyos estados contables presentan un número de defectos más elevado.
 - ✓ En nuestra opinión, tales resultados permiten valorar el grado de vinculación existente entre el tamaño de la entidad y su nivel de adaptación a las exigencias establecidas por la normativa contable en vigor, confirmando que han sido los ayuntamientos de menor dimensión los que han encontrado más trabas en este proceso de adaptación. No obstante, la ratificación de este razonamiento requiere validar los resultados obtenidos en el presente trabajo mediante el análisis de los estados contables relativos a un periodo de tiempo más dilatado.

BIBLIOGRAFÍA

- CÁRCABA GARCÍA, A.** (2000): *Análisis de la Información Financiera Pública. Estudio de los Ayuntamientos Asturianos*, Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo.
- CRESPÍ CLADERA, R.** (1990): "La calidad de los informes anuales publicados por empresas industriales", *Economía Industrial*, nº 273, pp. 143-149.
- CRESCO DOMÍNGUEZ, M. A.** (1996): "La rendición de cuentas generales en el sector público", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 20, pp. 111-120.
- DIARIO 'LA VOZ DE ASTURIAS'** (2001): "40 ayuntamientos asturianos evitan al Tribunal de Cuentas", p. 28, Jueves, 28 de junio del 2001.
- GARCÍA ALEGRE, E.** (1999): *Los Efectos de la Ilusión Financiera en la Gestión Económico-financiera de las Administraciones Públicas. El Caso de los Ayuntamientos mayores de 20.000 Habitantes de Cataluña*, Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona.
- LÓPEZ DÍAZ, A.; DE ANDRÉS SUÁREZ, J. y E. RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ** (1997): "Omisiones e incoherencias en las cuentas anuales: su influencia en las bases de datos con información contable", *IX Congreso AECA "La Unión Europea, un Reto para las Empresas y los Profesionales Españoles"*, Salamanca, septiembre, pp. 373-396.
- (1999): "The defects in the annual accounts. Its influence on the representativeness of accounting databases", *The 22th annual conference of the European Accounting Association*, Bordeaux, May.
- MCCRINDELL, J. Q. y J. T. DENIS** (1994): "Informes financieros comprensibles para los ciudadanos", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 13, pp. 203-211.
- SINDICATURA DE COMPTES DE LA GENERALITAT VALENCIANA:** *Compte General d'entitats Locals*, Exercicis 1995, 1996 y 1997.
- SINDICATURA DE COMPTES DE CATALUNYA** (1998): *Incumplimientos en la Remisión de la Documentación de la Cuenta General por parte de los Ayuntamientos*, Informe 47/1998b.
- ZIMMERMAN, J. L.** (1977): "The municipal accounting maze: an analysis of political incentives", *Journal of Accounting Research*, vol. 15, supplement, pp. 107-144 ■