

La imagen fiel en la contabilidad de las entidades locales: ajustes en los balances de situación



Transcurridos 15 años desde el establecimiento en las Entidades Locales del sistema contable por partida doble, a través de la entrada en vigor de las Órdenes de 17 de julio de 1990 por la que se aprueban las Instrucciones de Contabilidad Local, existe, en la práctica generalidad de las Corporaciones Locales, un significativo problema en la aplicación de este sistema de información contable que incide notoriamente en la imagen fiel de la situación económico patrimonial de estas Administraciones Públicas.

La entrada en vigor en el ejercicio de 2006 de la Orden EHA/ 4041 /2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local la Instrucción y del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, ha producido importantes modificaciones en el sistema de información contable hasta ahora existente. Entre la más importante se encuentra el contenido y estructura de la Cuenta General de la Entidad Local que permite que la información contable sea más sistemática y ofrezca de forma más precisa y global la situación económica de las Entidades Locales.

La regla 11 de la citada Orden EHA/ 4041/2004 establece que este modelo de información contable para la Administración Local tiene por objeto registrar todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y

patrimonial que se produzcan en el ámbito de la entidad contable, así como mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera, de sus resultados y de la ejecución de su presupuesto.

LA DUALIDAD DE SISTEMAS CONTABLES

Desde ese ejercicio de 1992, coexisten en las Entidades Locales dos sistemas de información contable:

- El tradicional sistema por partida simple, basado en un método de tipo administrativo, que recoge las operaciones presupuestarias y otras operaciones no presupuestarias directamente vinculadas a aquéllas. Este sistema se reguló por el Texto Refundido de Régimen Local de 24 de junio de 1955 hasta la entrada en vigor de la referidas Órdenes de 17 de julio de 1990 y el Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo primero del Título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos.
- Y el nuevo sistema contable por partida doble, que tiene como misión recoger todos los actos u operaciones de carácter administrativo, civil o mercantil con repercusión financiera, patrimonial o económica.

LA FALTA DE LA IMAGEN FIEL EN LA CONTABILIDAD

La ejecución de estos dos métodos contables se efectúa mediante su articulación por procedimientos informáticos. La práctica de los registros contables se realiza desde el sistema por partida simple y la aplicación informática produce automáticamente los asientos por partida doble.

Este enfoque de contaduría es la causa de dos efectos negativos que inciden en la debida representatividad de la información contable: la falta de contabilización de determinadas operaciones de índole económico-patrimonial y la escasa especialización contable en el método de partida doble por los contadores municipales al no realizar la práctica de asientos contables por este método.

La importancia de la imagen fiel es primordial para los distintos destinatarios de la información contable. En palabras de José Fontbuté, la imagen fiel se acepta como sinónimo de exactitud, objetividad y verdad, de preeminencia del fondo sobre la forma o de información útil para los distintos usuarios.

LA INADECUACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES CON LA REALIDAD ECONÓMICA-PATRIMONIAL

Esta situación de escasa tecnificación en la práctica contable ha conllevado que los balances de situación y las cuentas de resultado económico-patrimonial no muestren, en la mayoría de las Administraciones Locales, una fiel imagen de la realidad económica-patrimonial de las mismas. Un análisis de los balances de situación del ejercicio 2004 de los municipios con población superior a 50.000 habitantes, muestra, por ejemplo, que sólo una pequeña parte de ellos proceden a dotar de amortizaciones.

La falta de correspondencia entre los estados contables y la realidad económica se centran, desde la perspectiva de la operativa contable de los contables locales, en los siguientes apartados:

a) Inadecuación de la contabilidad presupuestaria

La contabilidad presupuestaria contiene derechos pendientes de cobros y obligaciones pendientes de pago que por prescripción, omisión o errores de contabilización han de ser depuradas.

Igualmente, es común en numerosas Entidades Locales la omisión al 31 de diciembre del reconocimiento de obligaciones reales con terceros.

Entre otros supuestos esta inadecuación se manifiesta en los siguientes supuestos:

- la no correlación de los saldos pendientes de cobros de naturaleza tributaria con los saldos reales existentes en los órganos recaudadores.
- la existencia de derechos reconocidos sin materialidad real.
- obligaciones pendientes de pagos prescritas o erróneas en su reconocimiento.
- derechos y obligaciones pendientes de cobro y de pago no reconocidas contablemente.

b) Inadecuación de la contabilidad de las operaciones extrapresupuestarias

La contabilidad no presupuestaria contiene cobros y pagos que tienen naturaleza presupuestaria y que en consecuencia han de ser objeto de su aplicación en la contabilidad presupuestaria. Existen, igualmente, en este subsistema contable, disparidad entre los saldos de acreedores y deudores no presupuestarios con la realidad económica.

El subsistema de contabilidad no presupuestaria ha adolecido de una correcta utilización motivado por:

- La inexistencia de créditos presupuestarios suficientes ha producido el uso de la contabilidad no presupuestaria para atender gastos ineludibles. Ello ha implicado la existencia de un importante volumen de gastos sin aplicación presupuestaria en muchos entes locales.
- La inexistencia de registros auxiliares ha impedido el seguimiento del correlato de los ingresos y pagos, lo que ha supuesto que depósitos constituidos o recibidos hayan quedado como remanente.
- El no pago o devolución de ingresos a terceros en tiempo ha generado la prescripción de deudas no presupuestarias.
- Rúbricas contables no presupuestarias que recogen las operaciones de IVA, retenciones del IRPE, retenciones judiciales y otras no han sido objeto de la debida regularización.

c) Inadecuación de la contabilización de las operaciones del ámbito patrimonial

En la actividad económica de la Administración Local acontecen operaciones económicas que no tienen incidencias presupuestarias. La práctica de los contadores públicos de contabilizar desde la óptica presupuestaria ha conllevado que numerosas operaciones contables relativas al ámbito patrimonial no hayan sido objeto de registro contable. Así, es lo habitual en las Administraciones Locales que no se contabilicen los siguientes hechos económicos:

- Adquisiciones lucrativas del inmovilizado material e inmaterial, por herencia, legado, donación o por imperativo legal.
- Construcciones realizadas por la propia Administración Local con medios propios.
- Operaciones de baja o decrementos de valor por donación, pérdida, destrucción u obsolescencia total o parcial.
- Operaciones de permuta de bienes.
- Cesiones y adscripciones en uso de bienes.
- Alteraciones de la calificación jurídica de bienes.
- Incorporación de inversiones a la cuenta contable de Patrimonio entregado al uso general.
- Adjudicaciones en pago de deudas.

Como muestra de que la contaduría municipal no realiza operaciones contables patrimoniales sin incidencia presupuestaria es usual observar en los balances de situación que la cuenta de Terrenos y bienes naturales tiene signo negativo o acreedor. La razón se haya en que sólo se contabilizan las enajenaciones (que por su naturaleza tienen naturaleza presupuestaria) y no así las referidas anteriormente.

d) No realización de operaciones previas a la regularización contable

Casi la práctica generalidad de las Administraciones Locales no proceden, de conformidad con las reglas del Plan General de Contabilidad, a efectuar las operaciones previas a la regularización y cierre contable. Las provisiones, las amortizaciones, la periodificación y la contabilización de las operaciones pendientes de aplicar al presupuesto y los gastos e ingresos diferidos no son objeto de cómputo.

La necesidad de realizar ajustes en el Balance de Situación

La existencia de las mencionadas inadecuaciones contables inciden, obviamente, en la realidad de la información contable local que ha de ser mostrada para los destinatarios de la misma (Regla 8 del ICL), así como en los fines de gestión, de control y de análisis y divulgación que tiene asignado en la Regla 12 de la mencionada Instrucción de Contabilidad Local.

Constituye, pues, un inexcusable deber proceder a la realización de un proceso de adecuación de la información contable con la realidad económico-patrimonial de las Entidades Locales, proceso que a la postre ha de resolverse mediante los pertinentes ajustes en el Balance de Situación.

Proceso de contrastación contable

Para la realización del proceso de identificación de las disparidades contables con la realidad económico-financiera se han de utilizar los usuales métodos y procedimientos de auditoría, tales como recuentos, obtención de pruebas de evidencia y pruebas de exactitud y obtención de reconciliaciones.

Los ámbitos contables del proceso de contrastación son:

- Trabajos de revisión y verificación de los saldos acreedores y deudores (Grupo 4 del Plan de Cuentas).
- Elaboración o revisión del Inventario de Bienes (Grupo 1, 2 y 3).
- Verificación de las Cuentas Financieras (Grupo 5).
- Adaptación de cuentas de Financiación Básica (Grupo 1).

Operaciones contables rectificativas

Del proceso de verificación contable se constatará la necesidad de llevar a efecto las operaciones de rectificación contable. Estas operaciones rectificativas podemos diferenciarlas en tres tipos:

- a) Las que tienen una incidencia presupuestaria.
- b) Las patrimoniales derivadas de la actualización de inventario contable.
- c) Las de rectificación de otros saldos acreedores y deudores.

Rectificaciones contables con incidencia presupuestaria

Del proceso de verificación de las operaciones contables de la contabilidad por partida simple (contabilidad presupuestaria y extrapresupuestaria) se evidenciarán la necesidad de efectuar las siguientes rectificaciones contables.

- Bajas de derechos pendientes de cobro.
- Bajas de obligaciones pendientes de pago.

- Reconocimiento de derechos.
- Reconocimiento de obligaciones.
- Ingresos pendientes de aplicación presupuestaria.
- Gastos pendientes de aplicación presupuestaria.
- Movimientos internos entre cuentas contables para corrección de operaciones mal contabilizadas.

Por brevedad expositiva obviamos los comentarios sobre los registros contables a realizar por la extinción de derechos, anulación de obligaciones y movimientos internos de cuentas.

Mención especial por la singularidad excepcional merecen los registros de los pagos y cobros pendientes de aplicación presupuestaria y los de reconocimientos de derechos y obligaciones omitidas.

A la hora de aplicar al presupuesto todas estas operaciones surgirá, sin duda, la necesidad de realizar una modificación al presupuesto ante la hipótesis de que los registros acreedores sean superiores a los deudores. El aumento de créditos, mediante suplementos o créditos extraordinarios, para aplicar los pagos materializados en la contabilidad no presupuestaria y las obligaciones omitidas, serán financiadas por los cobros pendientes de aplicación presupuestaria y los derechos omitidos.

Sucedará, posiblemente, que un volumen importante de operaciones de pagos y/o obligaciones omitidas no haya podido ser aplicada al presupuesto ante la insuficiencia de créditos a pesar de la mencionada modificación presupuestaria. Para el registro de estas operaciones residuales debemos utilizar el concepto no presupuestario Operaciones pendientes de aplicar al presupuesto con equivalencia en la cuenta del plan general de contabilidad 413–Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

Esta cuenta 413 del P/C tiene su correspondencia en al Regla 71 de la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad que establece:

“Cuando dentro de un ejercicio no se hubiera podido efectuar el reconocimiento de obligaciones correspondientes a gastos realizados o bienes y servicios efectivamente recibidos en el mismo,

se registrará, al menos a 31 de diciembre, un acreedor a través de la cuenta 413 Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, que quedará saldada cuando se registre la imputación presupuestaria de la operación”.

Rectificaciones patrimoniales derivadas de la actualización del Inventario contable

La Regla 16 de la Orden ERA/ 4041 /2004 establece que:

“1. La entidad contable deberá contar con el oportuno Inventario de bienes y derechos que, de conformidad con la legislación patrimonial, detalle de forma individual los diversos elementos del inmovilizado que tiene registrados en su contabilidad.

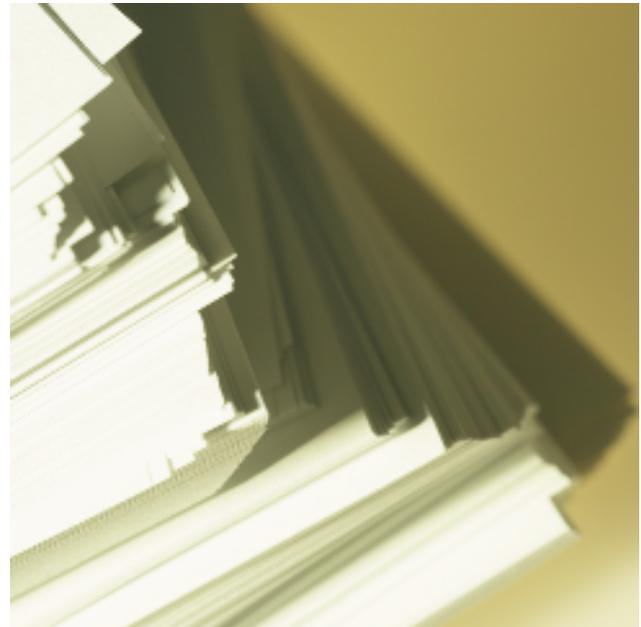
2. En el caso de que no exista la necesaria coordinación entre la contabilidad y el Inventario General, la entidad deberá contar con un inventario específico, de carácter contable, para detallar individualmente su inmovilizado”.

La inadaptación del Inventario Contable versus Inventario General a la realidad patrimonial de las Entidades Locales está motivado por la falta de actualización y de correlación entre los mismos:

El Inventario General, de carácter jurídico, regulado por el Reglamento de Bienes de las Corporaciones Locales, aprobado por el RD 1372/1986, y el Inventario Contable no están actualizado, en la mayoría de las Entidades Locales, debido a la propia inexistencia, en muchos casos, de órganos específicos encargados de su elaboración y a una falta de normalización de los procedimientos para su mantenimiento.

La falta de correlación del Inventario contable con el jurídico obedece a dos circunstancias:

a) Con ocasión de la implantación del sistema contable por partida doble en el ejercicio 1992, en numerosas Entidades Locales no se llevó a efecto la incorporación del Inventario General al Balance de situación mediante su incorporación a las cuentas del Inmovilizado y de la Financiación Básica, conforme a los criterios establecidos en la Orden de 31/05/1991 del Ministerio de



Hacienda por la que se aprobó las instrucciones de apertura de la contabilidad en el nuevo sistema de información contable para la Administración Local.

b) La falta de coordinación entre los respectivos departamentos responsables de su confección. Esta falta de coordinación se manifiesta en los dos sentidos:

- Desde los órganos contables no se manifiesta, por ejemplo, las incorporaciones de valor llevadas a cabo en diversos elementos del inmovilizado, y las adquisiciones de bienes muebles que por su importe no han sido objeto de expedientes de contratación administrativa.
- Desde los órganos jurídicos no se comunica, entre otras, las adquisiciones onerosas, las bajas o minoraciones de elementos patrimoniales y las cesiones de bienes muebles o inmuebles.

Es, pues, precisa la tarea de llevar a cabo la confección o actualización del Inventario General. De esta actualización se podrá llevar a efecto las incorporaciones y/rectificaciones pertinentes en el Balance de Situación, aplicando las instrucciones de la mencionada Orden de 31/05/1991, en concreto las reguladas en la instrucción 4.1.

Aspecto importante que comentar es el de la valoración de las incorporaciones al inmovilizado por las omisiones afloradas en el proceso de la Actualización del Inventario General.

Las normas de valoración del Plan General de Contabilidad Pública Adaptado a la Administración Local establece que los elementos de inmovilizado se valorarán por el precio de adquisición. De igual manera se expresa en los principios contables el denominado principio del precio de adquisición.

Así pues, el primer criterio de valoración de los elementos patrimoniales, a efectos contables, es el precio de adquisición. Pero acontecerá, sin duda, que en la actualización del inventario el averiguar el precio de adquisición de numerosos elementos patrimoniales sea de imposibilidad material o ímproba. Ante esta tesitura los criterios de tasación deben de realizarse aplicando criterios de prudencia valorativa:

- Tasarlos por el valor contable que tendría en la actualidad de haberse contabilizado en su momento. Es decir, el valor de mercado pasado menos las amortizaciones que se hubieran efectuado.
- Tomado el valor de su reposición menos las depreciaciones económicas por su uso, tiempo u obsolescencia.

Los registros contables a realizar para aflorar en el Balance de situación los incrementos o decrementos de las cuentas patrimoniales se efectuarán utilizando como contrapartidas las cuentas contables 678 y 778 de Gastos extraordinarios e Ingresos extraordinarios. La definición de esta última en el plan de cuentas es la siguiente:

“Beneficios e ingresos de cuantía significativa que no deban considerarse periódicos al evaluar los resultados futuros de la entidad. Como regla general un beneficio o ingreso se considerará como partida extraordinaria únicamente si se origina por hechos o transacciones que, considerando la actividad de la entidad, cumplen las dos condiciones siguientes:

- caen fuera de las actividades ordinarias y típicas del ente público, y

– no se espera, razonablemente, que ocurran con frecuencia”.

Para no originar una distorsionada Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial en el ejercicio por la afloración del previsible e importante incremento patrimonial se considera conveniente y pragmático realizar antes de la regularización contable el siguiente doble asiento:

- a) Realizar los decrementos e incrementos de los ajustes en las cuentas inventariables utilizando como contrapartida las indicadas cuentas 678 Gastos extraordinarios y 778 Ingresos extraordinarios.
- b) Realizar un abono por el incremento neto patrimonial en la cuenta 100 Patrimonio con cargo y abono a las cuentas 678 y 778.

Con este procedimiento se conseguirá imputar indirectamente a la cuenta 100 Patrimonio el incremento contable patrimonial aflorado en la actualización del Inventario, a través de las cuentas 678 y 778, y ello antes de la regularización contable para no originar su incidencia en la Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial del ejercicio.

La cuenta 100 Patrimonio es definida en el Plan General de Contabilidad Pública Adaptado a la Administración Local como “Cuenta representativa, generalmente, de la diferencia entre el activo propio y el pasivo exigible de la entidad, sujeto de la contabilidad”. Esta definición confirma, en definitiva, la correcta imputación en la cuenta 100 del incremento patrimonial generado por la actualización contable.

RECTIFICACIONES DE OTROS SALDOS ACREEDORES Y DEUDORES

Del proceso de contrastación contable es posible la existencia de otras cuentas contables que no tienen incidencia presupuestaria o patrimonial y que han de ser objeto de rectificación de saldos.

La operatoria de los registros rectificativos de estas cuentas se realizará utilizando las contrapartidas de las cuentas 678 y 778 “Gastos extraordinarios” e “Ingresos Extraordinarios”.