

# Contabilidad y auditoría en los grandes municipios españoles

El artículo efectúa un análisis de diversos aspectos contables de los municipios españoles con más de 50.000 habitantes. A partir de una encuesta dirigida a los interventores locales concluimos que su formación empresarial es mayor a medida que se incrementa el tamaño del municipio. Por otro lado, los ayuntamientos divulgan cada vez más resúmenes de su actividad económico-financiera en medios de difusión accesibles (por ejemplo, Internet). Los estados más útiles para los encuestados, tanto para la rendición de cuentas como para la toma de decisiones son la liquidación del presupuesto y el remanente de tesorería. Esto da una idea de la preponderancia de los aspectos presupuestarios sobre los económicos y patrimoniales. Además, los entes locales usan cada vez más las auditorías externas de forma voluntaria.

The article analyses the different accounting aspects of Spanish municipalities with more than 50,000 inhabitants. Based on a survey aimed at local auditors, it is concluded that their business training increases the greater the size of the municipality. Town halls also publish increasingly more summaries of their economic-financial activity via easily accessible dissemination channels (for example, via the Internet.) The most useful statements for those surveyed, both in terms of accountability and decision-making are the budget settlement and the treasury reserve. This gives an idea of the predominance of budgetary aspects on economical and asset aspects. Local entities also voluntarily use increasingly external audits.

Palabras claves: AUDITORÍA EXTERNA, AYUNTAMIENTO, ESTADOS CONTABLES, PRE-SUPUESTO, REMANENTE DE TESORERÍA

Keywords: EXTERNAL AUDIT, TOWN HALL, ACCOUNTING STATEMENTS, BUDGET, TREASURY RESERVE.

## 1. INTRODUCCIÓN

El presente artículo efectúa un análisis de diversos aspectos relacionados con los estados contables de los grandes municipios españoles (>50.000 habitantes). Los datos fueron recogidos mediante una encuesta postal remitida a los 116<sup>1</sup> ayuntamientos españoles, que fue contestada por 54 de ellos (tasa de respuesta del 46,6%). Se obtuvo representatividad de todas las Comunidades Autónomas excepto Canarias. La encuesta fue dirigida al interventor del ayuntamiento. Algunos de los resultados obtenidos serán comparados con un trabajo previo de Brusca (1997).

<sup>1</sup> Según datos del Instituto Nacional de Estadística referidos a población de derecho a 1 de enero de 2001. Se han excluido Ceuta y Melilla por sus especiales características de "ciudades autónomas". La recepción de encuestas se cerró en marzo de 2006.

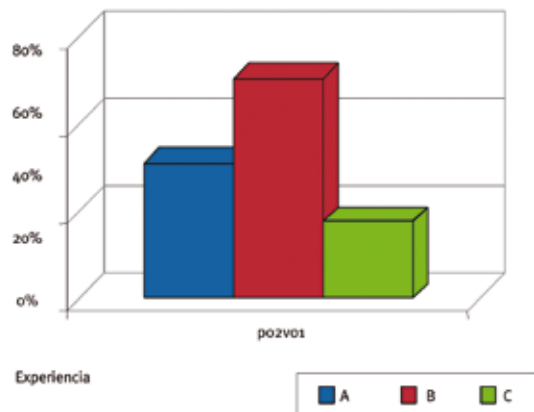
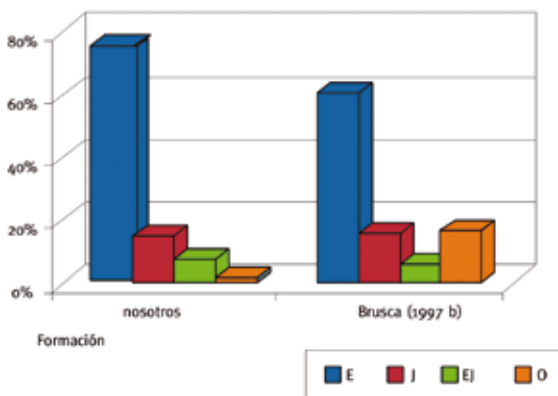
**2. FORMACIÓN CONTABLE Y EXPERIENCIA DE LOS INTERVENTORES MUNICIPALES**

Respecto a la formación y experiencia de los encuestados, la información queda resumida en la tabla 1. A la vista de los datos, podemos concluir se trata mayoritariamente de personas con formación empresarial (75,0%) o complementada con estudios jurídicos (7,7%). Es decir, el 82,7% de los encuestados

tiene conocimientos empresariales. Este porcentaje supera ampliamente el 67,0% obtenido por Brusca (1997: 293) y se confirma la apreciación de esta autora de que a mayor tamaño del Municipio, más probabilidad de que el encuestado tenga formación empresarial. Hay que tener en cuenta que su muestra comprendía entes locales (EELL) de menor tamaño que la nuestra (a partir de 20.000 habitantes).

**Tabla 1: Formación y experiencia de los encuestados**

	Cód.	Descripción	N	%	Brusca (1997)
Formación	E	Formación empresarial (Dipl. o Ldo. Empresariales)	39	75,0%	60,5%
	J	Formación jurídica (Ldo. Derecho)	8	15,4%	16,1%
	EJ	Formación empresarial y jurídica	4	7,7%	6,5%
	O	Otros	1	1,9%	16,9%
		Total	52	100,0%	100,0%
Experiencia	A	0-10 años	16	31,4%	
	B	11-25 años	26	51,0%	
	C	26-45 años	9	17,6%	
		Total	51	100,0%	



Por lo que respecta a la experiencia, el subgrupo más numeroso (51%) es el que cuenta con una experiencia intermedia (11-25 años). El 68,6% de los encuestados tiene una experiencia superior a 10 años. Si unimos esta característica a la de formación, nos encontramos con un conjunto de participantes de amplia experiencia y con formación empresarial en su gran mayoría. Estos dos parámetros son claves para que los encuestados puedan responder adecuadamente al cuestionario, por su conocimiento de los conceptos contables.

**3. COMPLEJIDAD DE LOS ESTADOS CONTABLES**

La amplitud y complejidad de los informes financieros locales, tanto en términos generales como desde el punto de vista de los ciudadanos, han sido destacadas por muchos trabajos: Zimmerman (1977), Boyett y Giroux (1978), Gaffney (1986), Zehms (1991), Granof (2001), etc. Por este motivo, el cuestionario pretendía analizar la complejidad de la cuenta general municipal. Los resultados pueden verse en la tabla 2.

**Tabla 2: Complejidad de la Cuenta General**

Por favor, conteste a las siguientes afirmaciones: (sí/no)	Media % nosotros		Media % Brusca 1997	
	A partir de la información contenida en la cuenta general elabora una memoria económica que queda a disposición de cualquier persona interesada.	40,0		33,1
	39,4	40,6	32,9	33,3
La amplitud de la información recogida actualmente en la cuenta general dificulta las posibilidades de poner la misma a disposición de los interesados.	52,0		66,7	
	51,4	52,6	66,5	66,9

Intervalos de confianza calculados para un nivel del 1%. n=125 para Brusca 1997.

Obtenemos una proporción significativamente mayor de ayuntamientos que elaboran memorias económicas que la obtenida por Brusca (1997: 327), posiblemente porque como esta autora afirma, esta memoria es elaborada por los EELL de mayor tamaño. En este sentido, según Granof (2001), los entes locales divulgan cada vez más resúmenes de su actividad económico-financiera, sobre todo en medios de difusión tan accesibles como Internet. Por otro lado, trabajos como el de Daniels y Daniels (1991) constataron la necesidad, desde el punto de vista de los usuarios de los estados financieros locales, de disponer de un resumen de la información.

Sin embargo, obtenemos el resultado contrario en cuanto a la opinión sobre la amplitud de la cuenta general, es decir, un porcentaje menor de encuestados responden afirmativamente en comparación con Brusca (1997). Este resultado, en nuestra opinión, se ha visto influenciado por la pregunta anterior, puesto que en la medida que hay más EELL que elaboran memorias para usuarios externos en general, la amplitud de la información pierde relevancia como barrera que impide la divulgación.

#### 4. UTILIDAD DE LOS ESTADOS CONTABLES

El cuestionario analizaba la utilidad que los encuestados asignaban a los estados recogidos en la instrucción de contabilidad para la administración local, para los propósitos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. La literatura ha analizado am-

pliamente la utilidad de estados financieros locales. Así, Patton (1976) comprobó que los responsables de contabilidad los encontraban especialmente útiles para los fines de control y planificación financiera (toma de decisiones).

Posteriormente, el Governmental Accounting Standards Board (1987) estableció 4 utilidades de los estados financieros públicos:

- Evaluación de la condición financiera.
- Comparación de los resultados reales con el presupuesto.
- Determinar el cumplimiento de las leyes, regulaciones y restricciones existentes sobre el uso de los fondos.
- Evaluación de eficiencia y eficacia.

Por otro lado, Coy et al. (1997), en una revisión de estudios sobre utilidad de la información contable pública, concluyó que tras 1985 estos estudios consideraban como objetivo principal de dicha información la responsabilidad (*accountability*), en contraste con los estudios previos a 1985, en que la toma de decisiones (*decision-making*) era considerado el objetivo principal.

La tabla 3 recoge los datos correspondientes a la pregunta tal y como aparecían en el cuestionario, sin ordenar según la media muestral.

Analizando los distintos estados, podemos destacar que en el estado de liquidación del presupuesto nuestros resultados son consistentes con los obtenidos por Brusca (1997: 313), que encontró que la

principal utilidad es la rendición de cuentas, por encima de la toma de decisiones. Sin embargo, el 93,9% de los encuestados considera este estado útil o extremadamente útil para la toma de decisiones, mientras que en el trabajo de la profesora Brusca esta cifra era del 77,7%.

Dentro del ámbito de la rendición de cuentas, los encuestados se pronuncian de manera similar al trabajo de Brusca (1997: 313): *“la información de tipo presupuestario es la que sirve a efectos de rendición de cuentas, mientras que la de carácter estrictamente contable no aporta mucho en este ámbito”*.

Tanto en el aspecto de rendición de cuentas como en el de toma de decisiones, el remanente de tesorería y el estado de liquidación del presupuesto son superiores (significatividad del 1%) al resto de estados (Daniels y Daniels, 1991). Por otro lado, el balance de situación, la cuenta de resultados y el cuadro de financiación anual son inferiores (significatividad del 1%) a los cuatro restantes también para ambos aspectos.

De lo expuesto en el párrafo anterior, podemos concluir que los Estados más útiles para los encuestados, tanto para la rendición de cuentas como para la toma de decisiones son la Liquidación del Presupuesto y el Remanente de Tesorería. De esta forma,

verificamos la importancia, por un lado, del aspecto presupuestario, donde los encuestados están interesados en la ejecución del Presupuesto, y por otro, del aspecto legal, debido a la importancia que la magnitud del Remanente de Tesorería tiene para la LRHL<sup>2</sup>.

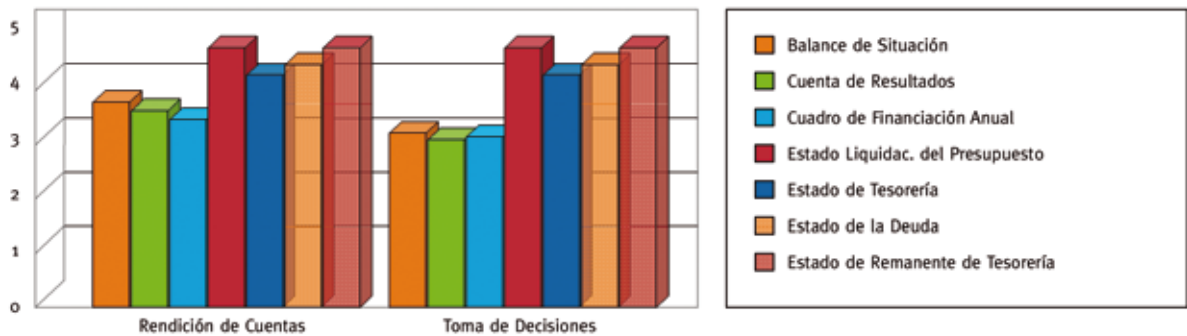
Estos resultados, en lo que se refiere al Presupuesto, confirman la opinión de Gaffney (1986: 182) y Granof (2001: 4), por lo que se confirma que los estados presupuestarios cobran una gran importancia en el ámbito local, es decir, existe un *sesgo legal/presupuestario* en la cuenta general local. Esta circunstancia obedece a que los gestores públicos locales centran su actividad en el presupuesto, prestando poca atención a los estados contables patrimoniales.

Además, el balance, la cuenta de resultados, el cuadro de financiación y el estado de tesorería, que son claves en la gestión contable/financiera empresarial, pierden importancia frente al resto de Estados. Esta característica está directamente relacionada con la preponderancia de la Ley y del Presupuesto que acabamos de exponer. En este sentido, de nuevo se confirma la existencia del *sesgo legal/presupuestario* al que hacíamos referencia anteriormente.

Tabla 3: Utilidad de los estados contables/presupuestarios

Señale el grado de utilidad que en su opinión presentan los siguientes estados, actualmente recogidos en la ICAL, de cara a la rendición de cuentas sobre el empleo de los recursos y a la toma de decisiones para la gestión. Escala de 1 (inútil) a 5 (extremadamente útil).											
	RC≠TD	Rendición de cuentas (RC)					Toma de decisiones (TD)				
		Media	Desv. típica	> 3 “neutral”	</> que el resto	<	Media	Desv. típica	> 3 “neutral”	</> que el resto	<
Balance de Situación	***	3,47	1,01	***		***	2,86	1,24			***
Cuenta de Resultados	***	3,36	1,08	**			2,63	1,18			
Cuadro Finan. Anual	***	3,25	1,21				2,71	1,31			
Estado Liq. Presup		4,49	0,70	***	**		4,43	0,76	***	**	
Estado de Tesorería	***	4,13	0,87	***	***		3,94	0,98	***	***	
Estado de la Deuda		4,26	0,84	***		**	4,14	1,02	***		**
Remanente Tesorería		4,54	0,72	***			4,54	0,79	***		

<sup>2</sup> Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.



Contrastes aplicados independientemente para las opciones de “Rendición de cuentas” (RC) y “Toma de decisiones” (TD):

- > “neutral”: Prueba *t* de student comparando con la constante “3”, que indica el valor neutral del ítem.
- que el resto: Prueba *t* de student para muestras relacionadas, comparando la media de cada variable con la media del resto de las variables. Verificado con la prueba no paramétrica del test de rangos de Wilcoxon.
- < que el resto: Prueba *t* de student para muestras relacionadas, comparando la media de cada variable con la media del resto de las variables. Verificado con la prueba no paramétrica del test de rangos de Wilcoxon.

Contraste RC≠TD: Diferencia de medias de cada estado, comparando el apartado de RC con el de TD.

Significatividad: \*\*\* 1%; \*\* 5%; \* 10%.

Por otro lado, estos cuatro estados (balance, cuenta de resultados, cuadro de financiación y el estado de tesorería) también presentan diferencias significativas (1%) comparando los dos objetivos planteados. En otras palabras, la utilidad para la toma de decisiones es menor comparada con la rendición de cuentas, lo cual vuelve a confirmar que las decisiones se toman partiendo del análisis de los otros Estados. Sin embargo, como vimos anteriormente, Patton 1976 encontró que estos estados eran útiles para la toma de decisiones.

El resto de estados, liquidación del presupuesto, estado de la deuda y el estado del remanente de tesorería son percibidos igualmente importantes tanto para la rendición de cuentas como para la toma de decisiones.

Por otro lado, coincidimos con Gaffney (1986, p. 182) en que “El presupuesto marca las políticas de gasto desde el principio del ejercicio para todo el mismo, por lo que las organizaciones interesadas, si quieren influir en el gasto, deben presionar al principio del ejercicio. Así, los estados financieros

se convierten en la plasmación de decisiones pasadas, sin embargo, esto no significa que los estados financieros no sean útiles en absoluto, puesto que se pueden emplear para analizar si los gestores públicos han utilizado eficientemente los recursos dentro de las limitaciones presupuestarias”.

El hecho de la preferencia por los Estados Presupuestarios, y que se obtiene de manera reiterada en nuestro estudio, ha sido analizado por otros autores, como Cárcaba y Álvarez (2001, p. 13): “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”.

## 5. AUDITORÍA EXTERNA

Respecto a las auditorías externas, comparando nuestros resultados con los de Brusca (1997, p. 327) comprobamos que el porcentaje de EELL que las contrata sigue el mismo patrón apuntado por esta autora: un 28% frente al 30% obtenido en su estudio (vid. tabla 4).

Tabla 4: Contratación de auditorías externas

6.- Por favor, conteste a las siguientes afirmaciones: (sí/no)	Media % nosotros		Media % Brusca 1997	
	¿Ha contratado en los últimos años los servicios de alguna empresa privada de auditoría?	28,0		30,1
En caso afirmativo, dicha auditoría fue llevada a cabo:	27,5	28,5	29,9	30,3
De forma voluntaria.	92,9		64,9	
	92,3	93,5	64,7	65,1
Por solicitud de algún grupo de la oposición.	7,1		16,2	
	5,7	8,5	16,1	16,3
Por otras razones, especificar:			18,9	
			18,7	19,1
¿Recibió en estos ejercicios auditados alguna salvedad en el informe de auditoría?	33,3			
	30,9	35,7		

Intervalos de confianza calculados para un nivel del 1%. n= 125 para Brusca 1997.

Ahora bien, sí se observan diferencias en el motivo que lleva a la realización de la auditoría, puesto que se contrató voluntariamente en el 65% de los casos en el estudio de Brusca y en el 93% en el nuestro. Parece deducirse que los EELL están valorando las ventajas de las auditorías externas, como ya afirmaba Brusca (1997, p. 329), puesto que se someten a ellas cada vez más de forma voluntaria. En este sentido, conjugando la consolidación de estados contables con las auditorías externas, en nuestra opinión, en el futuro sería interesante que los EELL de cierto tamaño presentaran sus estados como lo hace, por ejemplo, el Ayuntamiento de Barcelona, es decir, consolidados y con el informe de auditoría sobre dichos Estados Consolidados.

Si analizamos por CCAA el porcentaje de EELL que han contratado auditorías externas tenemos que: Navarra lo ha hecho en el 100% de los casos; Cataluña, Comunidad Valenciana, Galicia en el 50%; Murcia en el 33%; País Vasco en el 25%; Andalucía en el 22% y Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla la Mancha, Castilla León, Extremadura, La Rioja y Madrid en el 0% de los casos.

Por último, es de destacar que uno de cada tres EELL que han contratado auditorías externas ha recibido salvedades en el correspondiente informe. Este dato apoya la opinión de Brusca (1997) y de nuevo la nuestra propia en el sentido de que sería deseable que la auditoría externa se generali-

zara (como ocurre, por ejemplo, en EEUU), sobre todo en los grandes EELL que gestionan importantes cantidades de recursos públicos. Además, como acertadamente expone esta autora al comentar la mayor conciencia que están tomando los EELL de la conveniencia de la auditoría: “puesto que los órganos de control externo no pueden abarcar todas las entidades bajo su jurisdicción, o incluso con independencia de que éstos realicen su propia fiscalización, se contrata para ello los servicios de empresas privadas de auditoría.”

## 6. CONCLUSIONES

Los entes locales divulgan cada vez más resúmenes de su actividad económico-financiera, sobre todo en medios de difusión tan accesibles como Internet.

Los Estados más útiles para los encuestados, tanto para la rendición de cuentas como para la toma de decisiones son la Liquidación del Presupuesto y el Remanente de Tesorería. Queda patente la preponderancia del aspecto presupuestario sobre los estados contables patrimoniales. Por otro lado, los encuestados destacan el aspecto legal que marca la actuación municipal, debido a la importancia que el Remanente de Tesorería tiene para la LRHL.

Los EELL están valorando las ventajas de las auditorías externas, puesto que se someten a ellas cada vez más de forma voluntaria.

## BIBLIOGRAFÍA

- Boyett, A.S. y Giroux, G.A. (1978):** “The relevance of municipal reporting to municipal security decisions”, *Governmental Finance*, mayo: 29-34.
- Brusca Alijarde, I. (1997):** *Un modelo de información contable para el análisis de la viabilidad financiera en la Administración Local*, Colección Ramón Sainz de Varanda, Ed. Ayuntamiento de Zaragoza.
- Coy, D. et al. (1997):** “Recipients of public sector annual reports: theory and an empirical study compared”, *The British Accounting Review*, Vol. 29, nº 2, junio, pp. 103-127.
- Daniels, J.D. y Daniels, C.E. (1991):** “Municipal Financial Reports: What users want”, *Journal of Accounting and Public Policy* 10(1): 15-38.
- Gaffney, M.A. (1986):** “Consolidated versus fund-type Accounting Statements: the perspective of constituents”, *Journal of Accounting and Public Policy* 5(3): 167-189.
- Governmental Accounting Standards Board (1987):** “Objectives of Financial Reporting”, *Concepts Statement* nº 1, Norwalk, Connecticut.
- Granof, M.H. (2001):** *Government and Not-for-Profit Accounting. Concepts and Practices*, Ed. John Wiley and Sons, 2ª Ed.
- Patton, J.M. (1976):** “Standardization and Utility of Municipal Accounting and Reporting Practices: A Survey”, *Governmental Finance*, mayo: 15-20.
- Zehms, K.M. (1991):** “Proposed financial ratios for use in analysis of Municipal Annual Financial Reports”, *The Government Accountants Journal*, otoño: 79-86.
- Zimmerman, J.L. (1977):** “The municipal accounting maze: An analysis of political incentives”, *Journal of Accounting Research* (suplemento) 15: 107-144.