

LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA ESPAÑOLA EN EL MARCO DE LAS NICP

Rosa María Dasí González. Profesora Titular de Universidad. Universitat de València.

Amparo Gimeno Ruiz. Profesora Titular E.U. Universitat de València

Vicente Montesinos Julve: Catedrático de Universidad. Universitat de València

José Manuel Vela Bargues. Catedrático de Universidad. Universitat Politècnica de València

Palabras clave: *Utilidad de la Información Contable. Contabilidad Presupuestaria.*

Devengo, Interventores de Administración autonómica

Área temática: F) Sector Público

Resumen

El modelo normativo para la Contabilidad del Sector Público en España ha seguido en su evolución las pautas de la contabilidad empresarial y de las normas internacionales de contabilidad pública. La elaboración y emisión de las normas de contabilidad pública para los sectores central y local son competencia del gobierno central, a través de la Intervención General de la Administración del Estado, en tanto que a las Comunidades Autónomas les corresponde la competencia normativa en esta materia dentro de su ámbito de aplicación.

Este trabajo tiene por objeto analizar la situación y las características de estas normas en las comunidades autónomas españolas, el grado de implantación de las reformas y las opiniones de los responsables autonómicos en cuestiones claves como la complejidad y dificultades de implantación del nuevo marco normativo derivado del PGCP de 2010 y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, su idoneidad, posibles mejoras en su contenido, utilidad de los nuevos criterios y componentes de las cuentas anuales, consolidación de los estados financieros e incorporación de datos de desempeño y de estabilidad financiera de las entidades locales, para lo que se ha efectuado una encuesta a través de las Intervenciones Generales de las CCAA, cuyos resultados se exponen y comentan en el trabajo.

Abstract

The standards for Public Sector Accounting in Spain have followed in its evolution the guidelines of business accounting and international public sector Accounting standards. The elaboration and issuance of public accounting standards for the central and local sectors are the responsibility of the central government, through the Intervención General de la Administración del Estado, while the Autonomous Communities have the competence in this matter within of its own scope.

The purpose of this paper is to analyze the situation and the features of the new accounting standards in the Spanish autonomous communities, the degree of implementation of the reforms and the opinions of the regional authorities in key issues such as the complexity and difficulties of implementing the new normative framework, according to PGCP of 2010 and the International Accounting Standards for the Public Sector, its suitability, possible improvements in its contents, usefulness of the new criteria and components of the annual accounts, consolidation of the financial

statements and incorporation of performance and stability data of the local entities; to do this, a survey has been carried out through the General Interventions of the Autonomous Communities, whose results are exposed and discussed in the paper.

1. INTRODUCCIÓN¹

Las reformas contables en el ámbito público en España han perseguido, como uno de sus objetivos fundamentales, armonizar al máximo las normas contables aplicables en los tres niveles de la Administración Pública española (Central, Local y Regional) siguiendo un modelo vertical (de arriba hacia abajo) en la normalización de su Contabilidad Pública, trasladando las reformas implantadas a nivel central a los otros dos niveles de la Administración. Esta necesidad de armonización entre los tres niveles de la administración pública española se plantea igualmente en el ámbito europeo, con el fin de disponer de información comparable y de calidad entre países de la UE, útil para el desarrollo de las políticas públicas en Europa (Manes Rossi et al. 2016).

En el ámbito estatal, los últimos avances en la mejora de la contabilidad financiera se materializaron con la aprobación Plan General de Contabilidad Pública de 2010, el cual sirvió de base para la adaptación al mismo del Plan General de la Contabilidad de la Administración Local española, desarrollada por las Instrucciones de Contabilidad de 2013, que entraron en vigor en enero de 2015.

Sin embargo, el nivel autonómico sigue siendo el eslabón pendiente de la reforma y adaptación al PGCP 2010. Por ello, el presente trabajo pretende mostrar, por una parte, cuál es la situación actual de la Contabilidad a nivel autonómico, y por otra recoger cuál es la opinión de los Interventores de Administración autonómica en relación a aspectos clave de esta adaptación como son, entre otros, la utilidad y uso de la información contable que proporcionan las cuentas anuales, la consolidación o la necesidad de completar la información financiera con información en términos de contabilidad nacional etc.

De acuerdo con este objetivo, nuestro trabajo presentará en primer lugar la situación actual de la reforma y adaptación de la normativa contable de las Comunidades autónomas al PGCP 2010, para, en segundo lugar, analizar la opinión de los Interventores de la práctica totalidad de los gobiernos autonómicos sobre los aspectos fundamentales de la información financiera y su necesaria reforma. Finalmente se expondrán las principales conclusiones.

2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA REFORMA Y ADAPTACIÓN CONTABLE DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Las reformas contables en el ámbito público en España han perseguido, como uno de sus objetivos fundamentales, armonizar al máximo las normas contables aplicables en

¹ Los autores agradecen la ayuda recibida por la Generalitat Valenciana AICO/2017/092

los tres niveles de la Administración Pública española (Central, Local y Autonómica) siguiendo un modelo vertical (de arriba hacia abajo) en la normalización de su Contabilidad Pública, trasladando las reformas implantadas a nivel central a los otros dos niveles de la Administración.

De acuerdo con Vela et al (2016), las líneas maestras de la reforma de 2010 siguen el mismo itinerario que ha caracterizado la evolución reciente de la Contabilidad Pública en España. Estas líneas maestras son las siguientes:

1. La fuerte influencia de la contabilidad empresarial sobre la contabilidad pública.
2. El elevado grado de armonización de principios y normas contables entre los tres diferentes niveles de Administración (estatal, regional y local).
3. La armonización de las normas contables desarrolladas por el Plan General de Contabilidad con las normas Internacionales de Contabilidad Pública.

En España, el Plan General de Contabilidad Pública siempre ha seguido en sus sucesivas reformas el modelo del Plan General de Contabilidad empresarial vigente en cada momento. Ello fue así en el caso del Plan General de Contabilidad Pública de 1983 (basado en el de la empresa de 1973) y en el de 1994 (basado igualmente en el Plan de la empresa de 1990).

La **influencia de la contabilidad empresarial** también ha sido determinante en la última reforma de la Contabilidad Pública a nivel estatal con el Plan Contable aprobado en 2010 y consiguientemente en la de la Administración Local, en vigor desde 2015.

La segunda línea maestra que ha inspirado la última reforma, y que también estuvo presente con claridad en las otras dos anteriores, es el objetivo de **armonizar al máximo las normas contables aplicables en los tres niveles de la Administración Pública española** (Central, Local y Regional). En el caso de las Comunidades Autónomas, al tener transferidas las competencias en esta materia, en la mayor parte de los casos la adaptación se ha llevado a cabo con un considerable retraso, o incluso todavía no se ha realizado. A este respecto, el hecho de vincular el *Programa para la aplicación del compartimento Fondo de Liquidez Autonómico del Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas* a la reforma contable parece haber acelerado el proceso. La tabla 1 muestra la situación de cada una de las CCAA:

Tabla 1. Normativa contable de las Comunidades Autónomas

COMUNIDAD AUTONOMA	NORMATIVA	AÑO PUBLICA	FECHA ENTRADA EN VIGOR
Andalucía	Orden de 30 de marzo de 2015, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Financiera de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Agencias Administrativas y de Régimen Especial.	2015	1 enero 2015
Aragón	ORDEN HAP/535/2018, de 14 de marzo, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Aragón.	2018	1 enero 2019
Principado de Asturias	Resolución 13 de diciembre 2004 de la Consejería de Economía y Administración Pública por la que se modifica la Resolución de 1 de julio de 1996 por la que se aprueba el PGCP del Principado de Asturias	2004	29 diciembre 2004
Islas Balears	Resolución de la consejera de Hacienda y Administraciones Públicas de 29 de diciembre de 2016 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears - Boletín Oficial de las Islas Baleares de 31-12-2016	2016	1 enero 2017
Canarias	Orden de 21 de diciembre de 2018, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias (BOC de 28 de diciembre de 2018)	2018	1 enero 2019
Cantabria	Orden HAC/46/2017, de 5 de octubre de 2017, por la que se modifica el Plan General de Contabilidad Pública de Cantabria, aprobado por Orden de 29 de noviembre de 2000 (Boletín Oficial de Cantabria número 236, de 11 de diciembre de 2000).	2017/ 2000	19 octubre 2017
Castilla y León	ORDEN EYH/434/2018, de 4 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad de Castilla y León. - Boletín Oficial de Castilla y León de 30-04-2018	2019	1 enero 2019
Castilla - La Mancha	Orden 169/2018, de 26 de noviembre, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.	2018	1 enero 2019

Cataluña	ORDEN VEH/137/2017, de 29 de junio, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Generalidad de Cataluña (PGCPGC).	2017	1 enero 2018
Comunidad Valenciana	ORDEN 8/2017, de 1 de septiembre, de la Conselleria de Hacienda y Modelo Económico, por la que se deroga la Orden de 16 de julio de 2001, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat Valenciana. [2017/7684] (DOGV núm. 8120 de 05.09.2017)	2017	1 enero 2019
Extremadura	Orden de 21 de diciembre de 1999 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Extremadura.	2000	8 enero 2000
Galicia	ORDEN de 28 de noviembre de 2001 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de Galicia	2001	1 enero 2002
Comunidad de Madrid	Orden de 22 de mayo de 2015, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad de Madrid	2015	1 enero 2015
Murcia	Orden de 27 de junio de 2017, del Consejero de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Región de Murcia. - Boletín Oficial de la Región de Murcia de 07-07-2017	2017	1 enero 2018
Comunidad Foral de Navarra	Ley Foral 8/1988, de la Hacienda Pública de Navarra, así como las del Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden Ministerial de 6 de mayo de 1994.		
País Vasco	ORDEN de 25 de junio de 2012, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi.	2012	1 enero 2012
La Rioja	Orden 18/2013, de 16 de diciembre, de la Consejería de Administración Pública y Hacienda, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de La Rioja (BOR de 27 de diciembre de 2013)	2013	28 diciembre 2013

Como, se observa en la tabla 1, únicamente 12 de las 17 Comunidades Autónomas han adaptado su normativa contable al PGCP-2010, y de ellas 8 lo han hecho en los últimos 2 años.

Todas estas adaptaciones, reproducen principalmente el PGCP-2010, excepto Cantabria que se limita únicamente a la adaptación de su norma de 2000 a la modificación del PGCP de 2016, consistente en la fusión de las cuentas de acreedores no presupuestarios 411 y 413, cambiando, como consecuencia de la fusión, la denominación de ésta última, que pasa a denominarse: 413 "Acreedores por operaciones devengadas".

La tercera línea maestra constituye en cambio una clara novedad: la clara voluntad existente en el Plan General de Contabilidad Pública de 2010 de **adaptar sus normas a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público**, emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Como señalan Jorge et al (2019), la aproximación de los sistemas de contabilidad pública de los diferentes países a las IPSAS es un estímulo para la armonización internacional en la contabilidad del sector público. Este hecho adquiere una especial relevancia, dado que, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito empresarial (ver los Reglamentos de la Unión Europea para la adopción de las NIC/NIIF), no existe ninguna norma dictada por la UE que obligue a los Estados miembros a adaptar la Contabilidad de su sector público a las Normas Contables Internacionales. Sin embargo, a pesar de no resultar obligatorias, la IFAC recomienda su adopción con el fin de lograr una información comparable y uniforme entre las organizaciones del sector público de los distintos países.

3. CUESTIONES CLAVE DE LA REFORMA CONTABLE PÚBLICA

Las líneas maestras que han guiado la reforma de la Contabilidad en nuestro país nos permiten identificar y desarrollar algunas cuestiones clave de dicha reforma a partir de las cuales hemos elaborado un cuestionario remitido a la Comunidades Autónomas. Estas cuestiones resultan especialmente relevantes, dado que las mismas aglutinan el debate actualmente existente, tanto a nivel profesional como académico (Vela et al., 2016). Estas cuestiones clave son las siguientes:

1. La complejidad del sistema contable y la relación entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad financiera.
2. El alcance y contenido de las cuentas anuales.
3. La consolidación de cuentas anuales
4. La inclusión de información sobre magnitudes de la Contabilidad Nacional.

Las **relaciones entre la información del presupuesto y la de la contabilidad financiera** siempre se ha llevado a cabo en el ámbito de la Contabilidad Pública española mediante la articulación de ambos tipos de información dentro de un único sistema.

Con referencia a este apartado, la cuestión clave que puede plantearse es la medida en que el detalle y volumen de información requerida con respecto a estos dos ámbitos

resulta verdaderamente útil, tomando como referencia las necesidades de información demandada por los diferentes tipos de usuarios. Algunos usuarios han criticado tradicionalmente la **complejidad del sistema contable**, expresando que el volumen de información recogido en la contabilidad financiera resulta desproporcionado para el uso que los mismos hacen de la misma en su proceso de toma de decisiones, principalmente basado en el manejo de la información presupuestaria.

Lo cierto es que, en el entorno social y político de la Contabilidad Pública española, el uso preferente de la información de carácter presupuestario se encuentra claramente generalizado entre los diferentes usuarios de la información contable, que siempre han considerado más relevante la información del presupuesto que la presentada en el marco de la contabilidad financiera.

El **alcance y contenido de las cuentas anuales** constituye otra de las cuestiones clave a analizar, considerando especialmente que su forma y contenido se encuentran claramente influenciados por la contabilidad empresarial.

Tras la reforma de 2010, las cuentas anuales que se presentan son las siguientes:

- Balance de Situación
- Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
- Estado de Flujos de Efectivo
- Estados de Liquidación del Presupuesto
- Memoria

Un debate ciertamente interesante puede plantearse en torno a la utilidad de dichas cuentas para los usuarios de la información contable, considerando especialmente que, como hemos comentado, la mayoría de usuarios suele enfatizar la utilidad de los estados de liquidación del presupuesto frente al resto.

La presentación de cuentas anuales consolidadas y la obligación de incorporar información relacionada con el coste de las actividades e indicadores de eficacia y eficiencia de los servicios que se financien con tasas o precios públicos constituyen otras cuestiones clave adicionales que nos parece oportuno resaltar.

Finalmente, **la inclusión de información relativa a las magnitudes de Contabilidad Nacional** es otro tema que ha sido incluido en nuestro cuestionario, sobre todo teniendo en cuenta que la Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera introdujo en su momento un amplio conjunto de información a suministrar con respecto a los requisitos establecidos en materia de estabilidad presupuestaria.

Una vez el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas haya procesado dicha información y tenga a su disposición la información para cuantificar las principales

magnitudes disponibles, pensamos que no estaría de más incluir en la Memoria a las Cuentas Anuales dicha información, especialmente en lo que se refiere al déficit y la deuda. A pesar de que esta información se encuentra disponible en el Ministerio citado, pensamos que su inclusión en las cuentas anuales facilitaría la ágil accesibilidad a la cuantificación de dichas macromagnitudes.

4. MUESTRA Y METODOLOGÍA

Para recoger las opiniones de los Interventores de todas las Comunidades Autónomas se envió un cuestionario cuantitativo y cualitativo con preguntas cerradas.

La encuesta, elaborada a partir de las cuestiones clave antes comentadas, se remitió por correo electrónico a principios de 2019 a los Interventores Generales de todos los gobiernos autonómicos españoles, excepto a las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla. Posteriormente se realizaron envíos recordatorios en febrero y marzo y se contactó telefónicamente con algunas de ellas, con el fin de obtener respuesta del universo completo de la muestra. Finalmente, se obtuvo respuesta de 16 de las 17 Comunidades Autónomas.

El cuestionario estaba compuesto por 12 preguntas cuantitativas además de cinco preguntas de carácter cualitativo, para caracterizar la unidad estadística y el entrevistado que proporciona las respuestas. Las cuestiones planteadas se han valorado en función de dos escalas Likert, según el interés de su contenido. Una escala varía entre 1 y 3, siendo el valor neutral el 2, y otra entre 1 a 5, tomando como valor neutral el 3; en ambas el 1 representa el valor mínimo y el 3/5 el máximo.

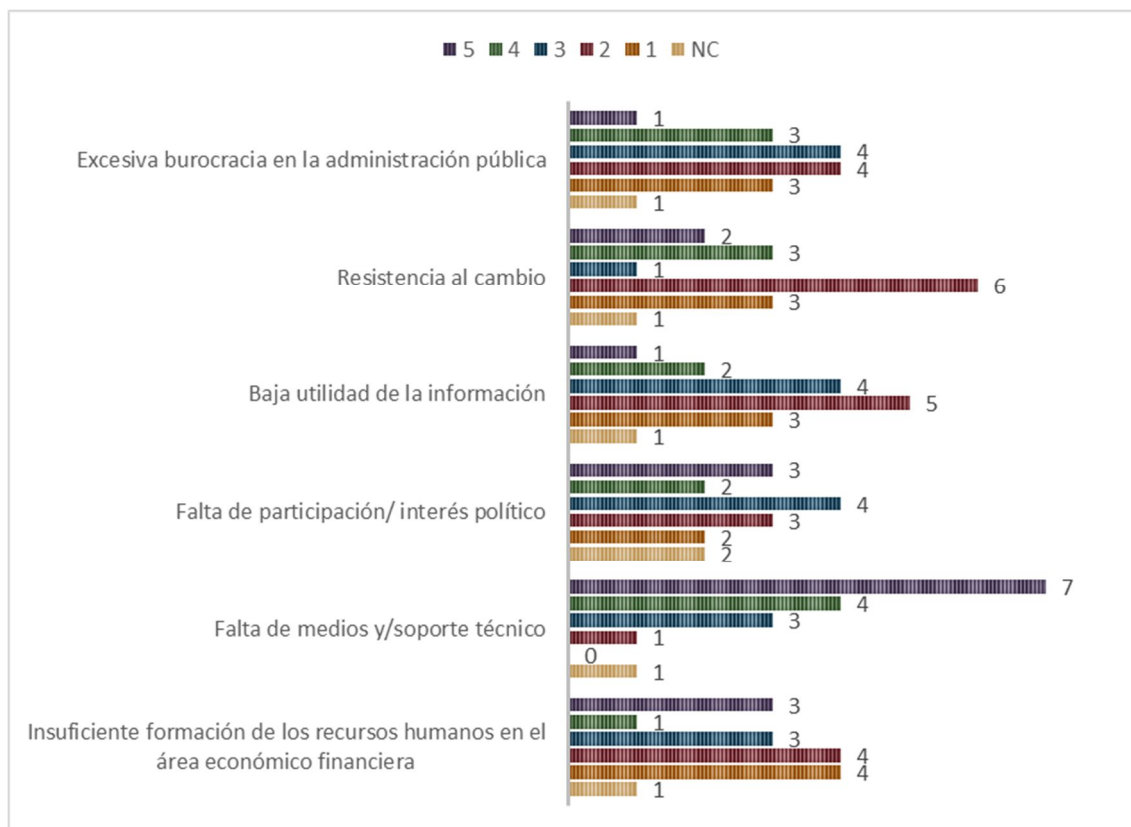
Hay que destacar también que el nivel de respuesta obtenido no ha sido el mismo en todas las preguntas, de forma que las personas que han contestado el cuestionario no lo han hecho a todas sus preguntas.

5. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Tal y como hemos destacado en la primera parte del trabajo, la reforma de la contabilidad autonómica y su adaptación al PGCP ha llevado un considerable retraso y sólo la vinculación de esta reforma, como ya se ha indicado anteriormente, al *Programa para la aplicación del compartimento Fondo de Liquidez Autonómico del Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas* (FLA), parece haber acelerado el proceso. Este retraso en la adaptación se debe, según los encuestados (Gráfico 1), principalmente a la **falta de medios y soporte técnico**, seguido de la falta de participación e interés político y la excesiva burocracia en la administración pública, como otras causas que, a su juicio,

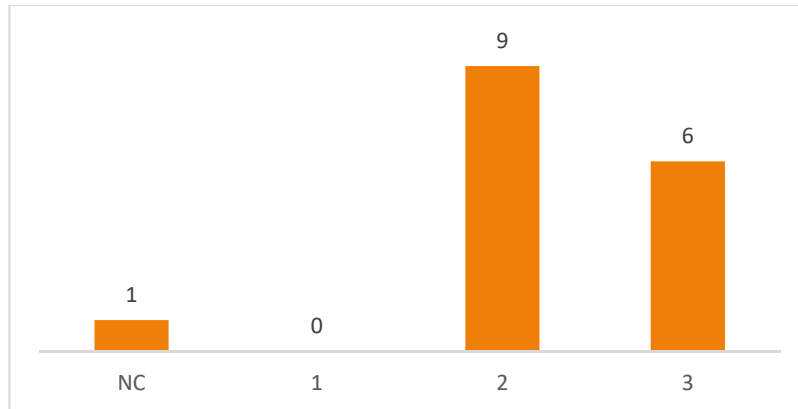
pueden haber retrasado esta adaptación. Menor peso se otorga a factores como el nivel formativo del personal del área económico-financiera o a la consideración de que proporcione información de baja utilidad.

Gráfico 1. Principales motivos del retraso en la adaptación al PGCP-2010



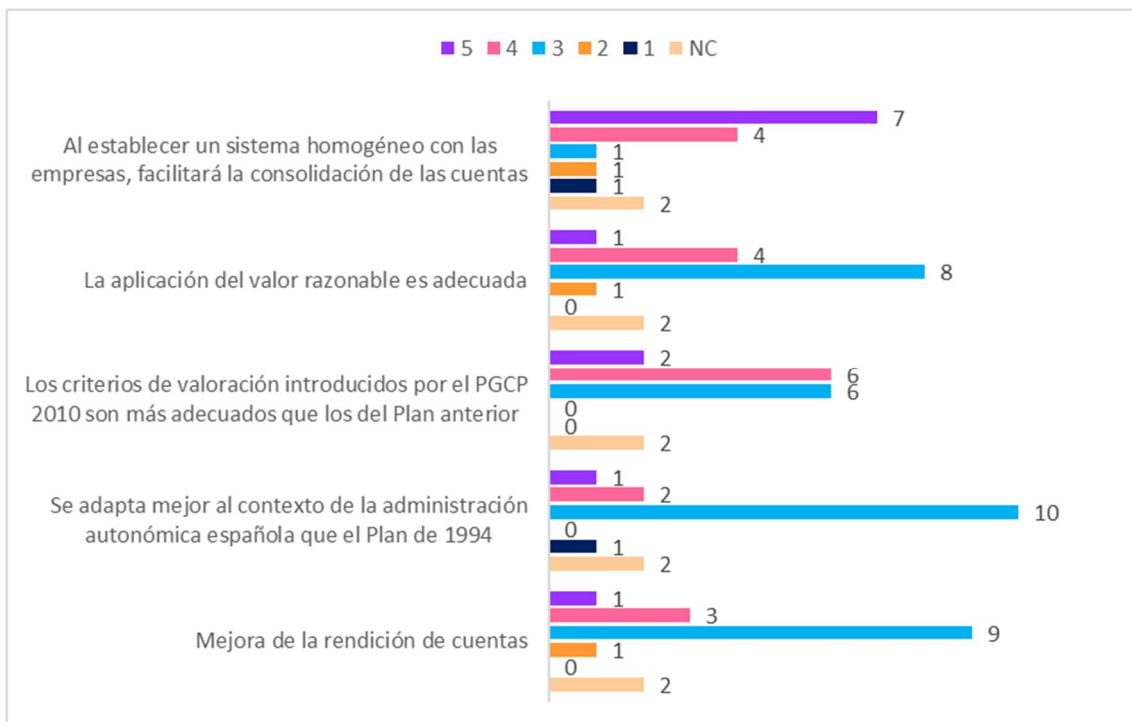
Considerando las exigencias informativas que supone la aplicación de la nueva normativa, se incluyeron en el cuestionario preguntas relativas a la **complejidad del sistema de información contable** (Gráfico 2). La información que debe elaborarse con la nueva normativa se considera muy compleja en relación a la utilidad que proporciona, para 6 de los entrevistados, y de complejidad moderada para 9 de ellos. Esta valoración con la relación a la complejidad del sistema de información contable introducido con el PGCP del 2010 contrasta con la opinión de los Interventores de la Administración Local con respecto a las Instrucciones de Contabilidad que entraron en vigor en 2016. Así pues, en el estudio de Dasí, Gimeno y Vela (2018), de las 104 respuestas obtenidas, el 55,6% de los Interventores de Administración Local consideraron el sistema de información contable complejo, mientras que un 43,6% lo calificaron como muy complejo. Esta diferente valoración podría deberse a una mejor formación de los recursos humanos en materia económico financiera en el ámbito autonómico en relación con el nivel local como se desprende de la escasa valoración del ítem relacionado con este aspecto en el cuestionario (Gráfico 1).

Gráfico 2. Nivel de complejidad de la información a elaborar según el PGCP -2010



Otra cuestión sobre la que les consultó a los responsables de llevar a cabo la implementación del PGCP fue su opinión acerca de la **idoneidad y /oportunidad** de algunas cuestiones que incorpora el PGCP -2010 frente a las incluidas en la normativa anterior (Gráfico 3).

Gráfico 3. Valoración algunos aspectos del PGCP 2010



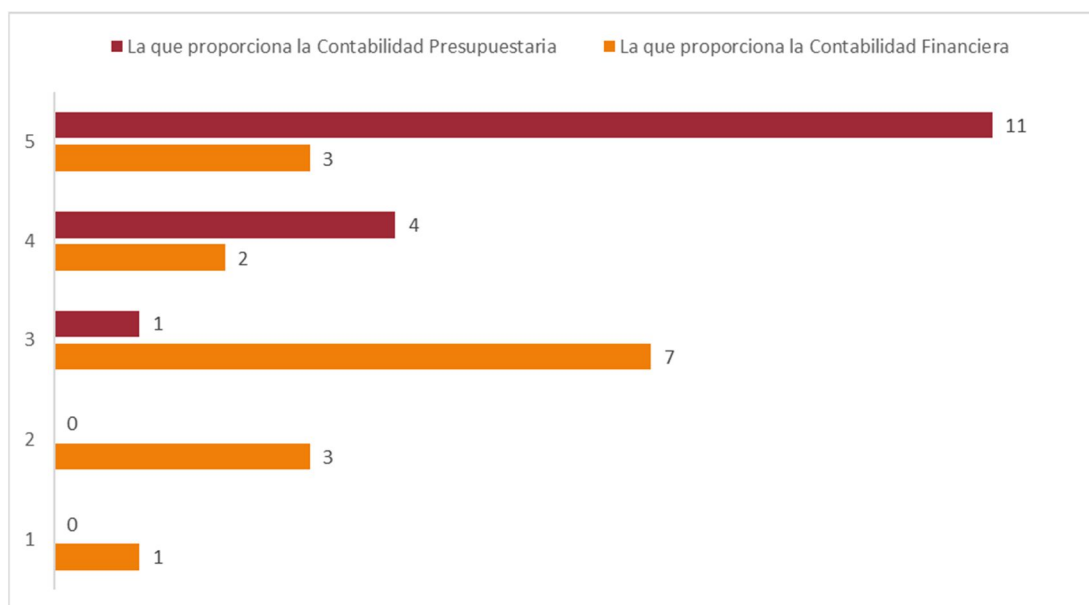
Respecto a la aplicación del PGCP 2010, una amplia mayoría (11/16) de los entrevistados consideran que su aplicación facilitará la consolidación de cuentas, al establecer un sistema homogéneo con las empresas, otorgándole a este ítem una puntuación entre 4 y 5. En el otro extremo, con puntuaciones más bajas, solo 2 entrevistados muestran su desacuerdo.

En cuanto a la idoneidad de los criterios de valoración que introduce el PGCP de 2010, el 50% los considera más adecuados que los de la normativa anterior. Por otra parte, respecto a la idoneidad en la aplicación del valor razonable al ámbito público, se obtiene un menor grado de consenso, dado que la mayoría de los entrevistados (8/16) se sitúa en una posición neutral, y solo 5 de los entrevistados lo consideran adecuado o muy adecuado.

Por otra parte, tal y como señala la Comisión Europea (2013), las IPSAS son importantes para permitir informes financieros **más informativos y transparentes** de las entidades del sector público y los gobiernos. En este sentido, la mayor parte de los encuestados, considera que el PGCP del 2010 se adapta mejor al entorno autonómico que la normativa anterior y que su aplicación **mejoraría la rendición de cuentas**.

En cuanto a la **utilidad para la toma de decisiones de la información contable** elaborada bajo la nueva normativa, 15 de los 16 interventores valoran como útil o muy útil la información que proporciona la contabilidad presupuestaria, siendo mucho más bajas las valoraciones otorgadas a la información que se obtiene de la contabilidad financiera. Así pues, 7 le otorga una importancia intermedia con valor 3, y únicamente el 3 de los encuestados la consideran muy útil (Gráfico 4). Respecto a los informes presupuestarios que forman parte de los estados financieros, cabe recordar que, en el caso español no hay una definición clara del criterio de reconocimiento que se utiliza, aunque está muy cerca del criterio de caja modificada (Montesinos y Vela, 2000).

Gráfico 4. Utilidad de la información financiera versus presupuestaria

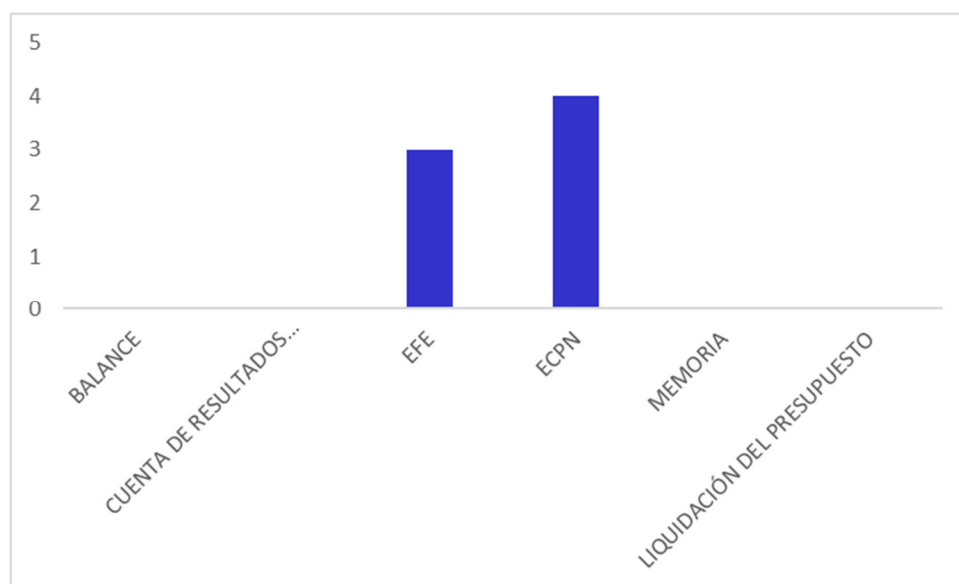


La tendencia a otorgar una menor utilidad a la información financiera no parece haber cambiado a lo largo de los años. Así pues, los estudios de Montesinos, Vela y Benito

(2001) y Brusca y Montesinos (2013) también reflejan que los responsables de elaborar la información contable en el ámbito regional y local consideraban la información presupuestaria como la más relevante. Esta tendencia también se observa en la Administración Local española (Dasí, Gimeno y Vela, 2018).

La Federación Internacional de Contadores (IFAC, 2014) ha destacado **la importancia de los estados financieros** para evaluar la sostenibilidad de las organizaciones, considerando que los mismos son vitales para comprender la situación financiera de cualquier entidad. Más específicamente, el IFAC (2012) reconoce que la cuenta del resultado económico-patrimonial proporciona información muy útil que para evaluar la capacidad de los gobiernos para seguir prestando los mismos servicios manteniendo su calidad, lo que constituye uno de los pilares de la sostenibilidad financiera. La Norma Internacional de Contabilidad Pública nº 1 (IFAC 2014) establece que esta cuenta refleja todos los gastos e ingresos en los que se ha incurrido durante el ejercicio, reconocidos de acuerdo con el principio del devengo. Su saldo, obtenido por diferencia entre ingresos y gastos, corresponde a un ahorro, si es positivo, o desahorro si resulta negativo.

Gráfico 5. Eliminaría alguna de las cuentas anuales previstas por el PGCP -2010

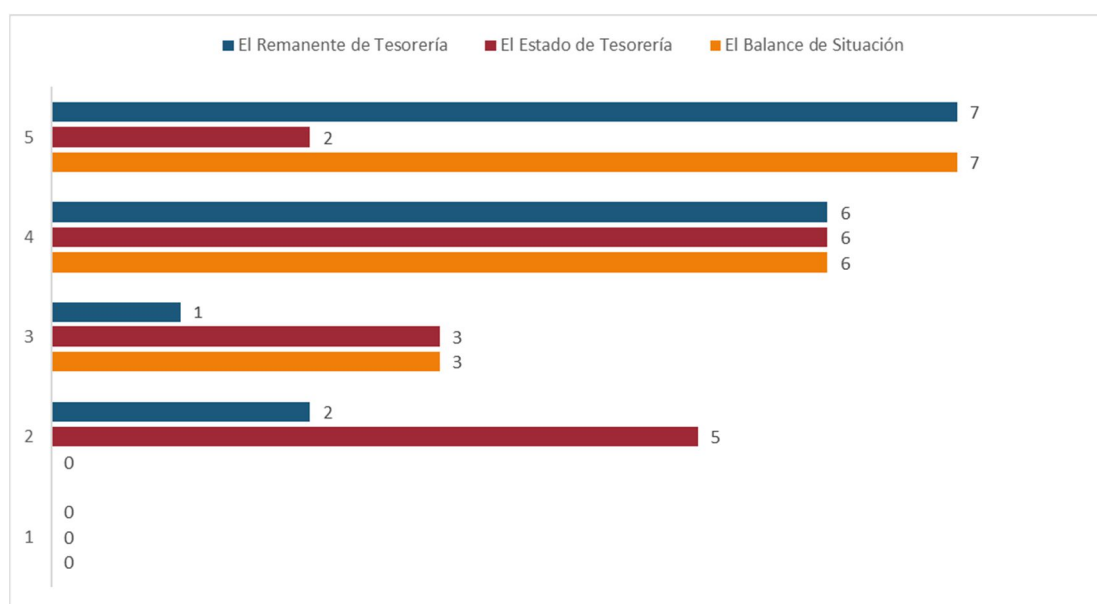


En relación a las **Cuentas Anuales recogidas en el PGCP 2010**, un 66,7% de la muestra eliminaría alguna de ellas, siendo el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujos de Tesorería (Gráfico 5) los que suprimirían los entrevistados. Ninguno de los encuestados señaló los estados presupuestarios como prescindibles, lo que resulta coherente con lo anteriormente comentado, ya que es a la información presupuestaria a la que más utilidad se le otorga. Estas respuestas están en línea con la opinión de los interventores de la administración local, para los que el Estado de Cambios en el

Patrimonio neto y el Estado de Flujos de Efectivo se consideraron también como los estados más prescindibles (Dasí, Gimeno y Vela, 2018).

Por otra parte, la mayoría de los encuestados consideran el Estado de Remanente de Tesorería (incluido en la Memoria) y el Balance como los que documentos que resultan de una mayor utilidad a la hora de evaluar la posición financiera (Gráfico 6).

Gráfico 6. Estados relevantes para evaluar la situación financiera



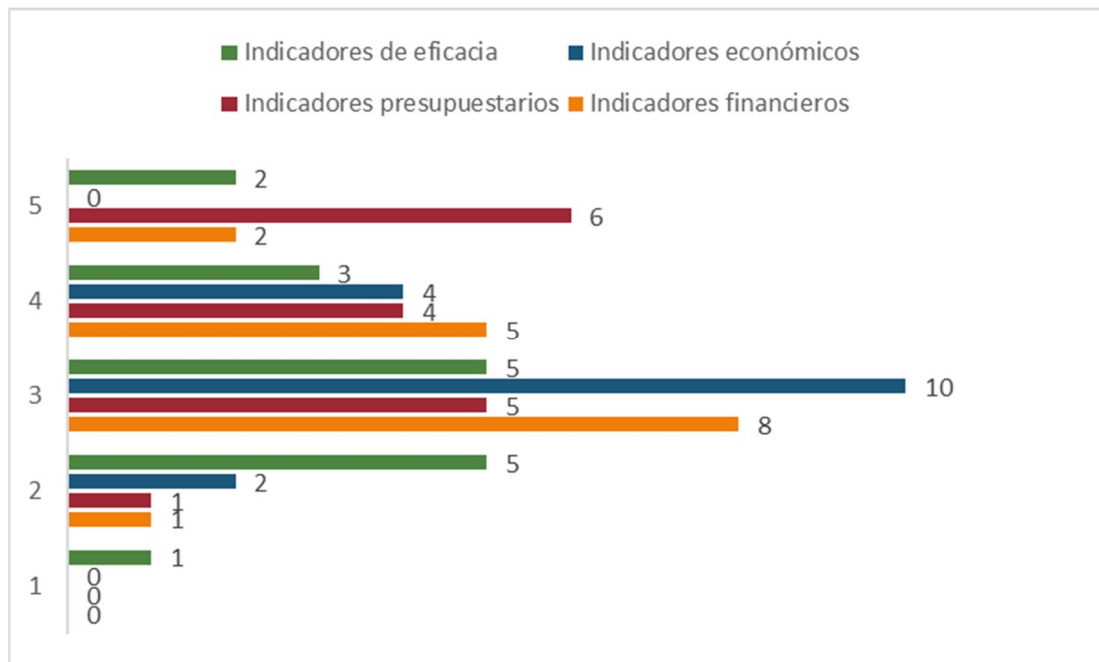
En ese sentido hay que señalar que la liquidez y solvencia de los gobiernos subnacionales dependen de dos aspectos clave que no ponen en evidencia ni el balance de situación ni la cuenta de pérdidas y ganancias: la capacidad de establecer impuestos adicionales y la probabilidad de un rescate por parte de un nivel superior de gobierno (Anessi-Pessina et al.,2010). De acuerdo con estos aspectos, es posible que los estados financieros elaborados de acuerdo con el devengo no se hayan diseñado adecuadamente para reflejar las peculiaridades de la posición financiera de las organizaciones del sector público.

La “Presentación de estados financieros” de la NICSP 1 incluye algunos requisitos mínimos de presentación relacionados con el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero, sin embargo, no impone la forma de cumplir estos requisitos mediante el uso de cuentas específicas. Esto deja la libertad necesaria para que los gobiernos diseñen un plan de cuentas, así como formatos y plantillas de informes, que cumplan con los requisitos de informes locales y de gestión (PwC, 2017).

Uno de los fines más importantes de la contabilidad pública es ofrecer información útil y relevante para los responsables de la gestión pública; por ello, además de la información económico financiera y presupuestaria tradicional, una de las principales

novedades que introdujo el PGCP 2010, encaminada a incrementar la información proporcionada por el Plan anterior, fue la de incluir información relativa a **costes por actividades e indicadores presupuestarios y económico-financieros en la Memoria**. Los entrevistados consideran de mayor utilidad la información proporcionada por los indicadores presupuestarios, situando en un segundo nivel a los financieros y los de eficacia. Los indicadores económicos son los que consideran de menor utilidad (Gráfico 7).

Gráfico 7. Utilidad de los indicadores en el proceso de toma de decisiones



Los Gobiernos de la UE elaboran dos tipos principales de datos financieros sobre sus actividades, resultado de la existencia de dos sistemas de información contable diferentes:

- Estadísticas de las finanzas públicas (EFP, o sus siglas en inglés GFS) con fines de política fiscal, basados en el sistema de contabilidad nacional SEC 2010 (sistema macro), y
- Información contable y presupuestaria que posibilite la rendición de cuentas y la toma de decisiones, relativas tanto a entidades individuales como a grupos de entidades (sistema micro).

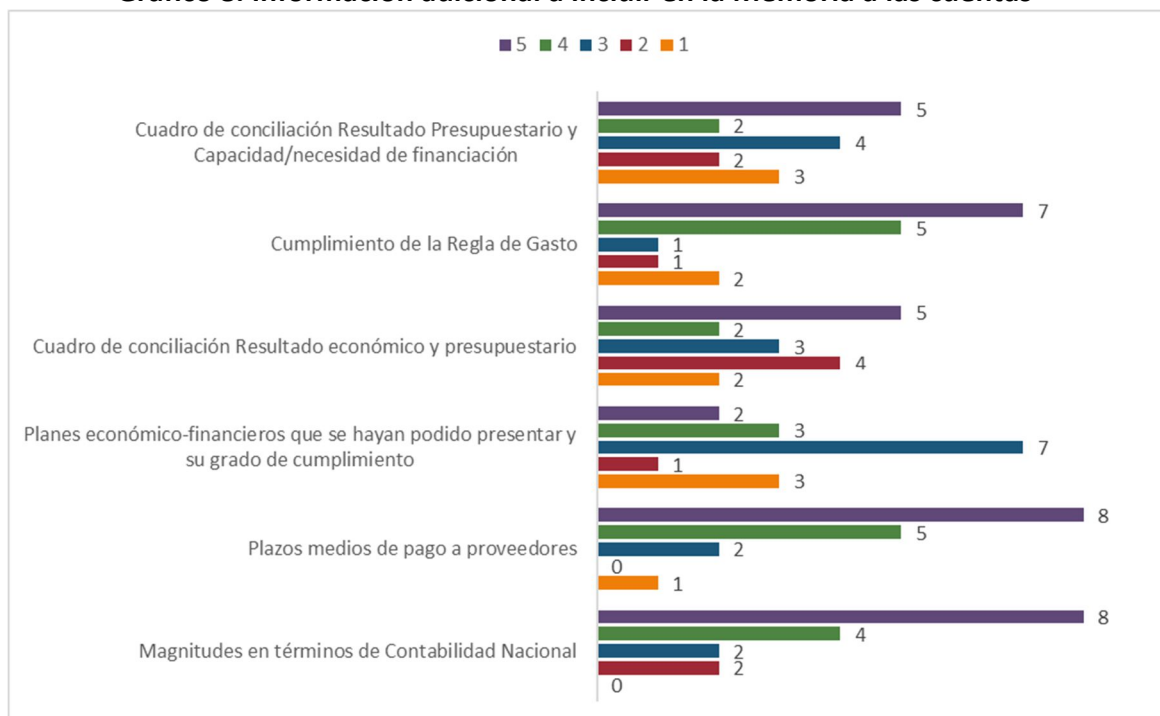
Ante los elevados niveles de deuda y déficit alcanzados por los gobiernos durante la profunda crisis de los últimos años, se considera fundamental que estos elaboren información que permita dar cuenta de la situación financiera y el seguimiento de los objetivos de estabilidad. En el ámbito de la UE, uno de los objetivos prioritarios es el control del déficit y de la deuda de sus Estados Miembros, con el fin de salvaguardar la Unión Económica y Monetaria y garantizar la sostenibilidad fiscal (Montesinos et al.,

2019), y esta información macroeconómica, basada en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales, es la que ha servido de base para el control de las magnitudes. Además, se espera que la aplicación de las IPSAS posibilite la aproximación de la contabilidad del sector público y las cuentas nacionales, lo que permitiría una información más confiable para el control de la disciplina fiscal (Jorge et al. 2016). Hay que comentar a este respecto que, tal como señalan autores como Dabicco (2018), establecer una base conceptual común para los informes elaborados con la aplicación de las IPSAS y las EFP puede presentar dificultades importantes, teniendo en cuenta sus diferentes objetivos.

Actualmente, los países miembros obtienen las cuentas nacionales mediante ajustes a la contabilidad presupuestaria, existiendo diferencias importantes, tanto en cuanto al número como al importe de ajustes realizados en los distintos países (Dasí, Montesinos and Murgui, 2013, 2014 y 2016; Dasí, Montesinos y Vela, 2018).

En nuestro país, las tres reglas fiscales que constituyen los pilares de la política pública puesta en marcha para hacer frente al impacto de la crisis económico-financiera sobre las haciendas públicas son **la estabilidad presupuestaria, la sostenibilidad financiera y la regla de gasto**, y la piedra angular se encuentra en el reconocimiento constitucional de la estabilidad presupuestaria como principio rector de la acción de los poderes públicos con la reforma del artículo 135 de la Constitución Española en 2011.

Gráfico 8. Información adicional a incluir en la Memoria a las cuentas



Por todo ello, en nuestro cuestionario también se creyó interesante consultar la **conveniencia de incluir en la Memoria** a las cuentas anuales un conjunto de

información adicional cuya inclusión no se exige en la actualidad. Esta información adicional se refiere concretamente a:

- Macro-magnitudes de la Contabilidad Nacional
- Plazo medio de pago a proveedores
- Planes económico-financieros para alcanzar el equilibrio presupuestario y su grado de cumplimiento
- Conciliación entre los resultados presupuestario y económico-patrimonial.

Como puede apreciarse, los datos relativos a las magnitudes en términos de Contabilidad Nacional, plazos de pago y el cumplimiento de la Regla de Gasto son considerados como la información más relevante a incluir en la Memoria (Gráfico 8).

Preguntamos además sobre la utilidad de una unificación de criterios en los registros presupuestarios y económico-patrimoniales, dado que la información presupuestaria constituye, como hemos comentado, la principal fuente para la obtención de las magnitudes de contabilidad nacional y compilación de las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) a nivel internacional y el 81,25% (13 de 16) de los encuestados contestó afirmativamente.

Por otra parte, es necesario destacar que en el sector público existen entidades a las que no es de aplicación el PGCP 2010 y aplican el PGC pero a su vez, deben ajustar su reflejo contable a la normativa presupuestaria, elaborando al cierre del ejercicio un Estado de liquidación del presupuesto. En estos casos, es la Intervención de las diferentes Comunidades Autónomas la que establece la información presupuestaria que han de rendir estas entidades a partir de la información financiera. Este carácter híbrido es causante de múltiples errores, tanto conceptuales como formales, con lo cual la información presupuestaria suministrada no es plenamente satisfactoria², relevante y útil para aquéllos usuarios interesados en esta información.

Este hecho explicaría la mayoritaria respuesta positiva acerca de la conveniencia de establecer criterios claros para la conciliación entre la información presupuestaria y financiera, con una contundente respuesta afirmativa del 93.75% (15 de 16) y tan solo un entrevistado no ha contestado.

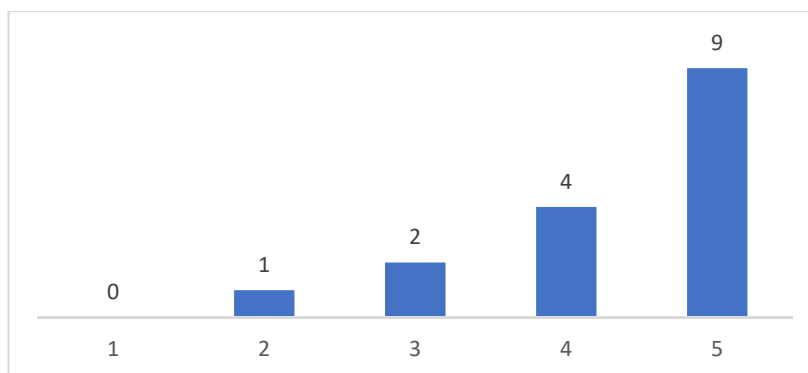
En el ámbito de la UE, como se señaló en el informe de PWC (2017), dados los diferentes objetivos entre la contabilidad presupuestaria y financiera, algunos gobiernos hacen una distinción entre **la contabilidad presupuestaria y la financiera**. Algunos países tradicionalmente han diseñado sistemas separados para contabilidad presupuestaria y

² Puede verse "OCEX. Conclusiones de los XII Encuentros Técnicos y VII Foro Tecnológico Barcelona, 28 y 29 de septiembre de 2017"
<http://asocex.es/conclusiones-de-los-xii-encuentros-tecnicos-y-vii-foro-tecnologico>

financiera (FMI, 2017). Sin embargo, a pesar de la aparente distinción entre ambos sistemas de información contable, el FMI recomienda tener una estructura de codificación de cuentas común e integrada para la contabilidad tanto presupuestaria como financiera. El presupuesto y las clasificaciones contables deberían desarrollarse juntas para garantizar que sean coherentes entre sí.

Además, la descentralización de la gestión de los servicios públicos ha generado la proliferación de diversos tipos entidades públicas instrumentales como sociedades mercantiles, fundaciones, consorcios, agencias, etc. Ante esta situación, la rendición de cuentas tradicional resulta insuficiente y se hace necesaria la elaboración de cuentas consolidadas que aporten una visión global de la actividad realizada, independientemente de la forma de gestión, y que además faciliten la comparabilidad y posibiliten el análisis temporal de la información. En este sentido, en el año 2013 se aprobaron en España las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, de aplicación obligatoria para el sector público estatal y de carácter marco para todas las administraciones públicas. Esto explica sin duda la enorme importancia que los entrevistados conceden a la consolidación de cuentas ya que el 81,25% le da una puntuación entre 4 y 5 puntos (Gráfico 9).

Gráfico 9. Utilidad de la unificación de criterios en los registros presupuestarios y económico-patrimoniales



6. CONCLUSIONES

En España las normas de contabilidad financiera de las entidades públicas se articulan en torno al Plan General de Contabilidad Pública, del que se encuentra en vigor su versión de 2010. El modelo de contabilidad de este PGCP se fundamenta en las normas contables empresariales y las normas internacionales emitidas por el IASB.

La estructura descentralizada del Estado español se traduce en la existencia de regulaciones particulares para la Administración Central, los gobiernos autonómicos y las corporaciones locales. La IGAE es competente para emitir las normas de las Administraciones Central y Local, en tanto que las Comunidades Autónomas establecen su propia normativa contable para sus administraciones respectivas.

Estas características del sector público español evidencian una diversidad de normas contables y la existencia de diferentes calendarios en el establecimiento de reformas del modelo de contabilidad pública en las distintas CCAA, si bien en la práctica, en lo referente a contenidos y enfoque de las normas autonómicas, estas se ajustan a la estructura y doctrina del PGCP, con desviaciones muy poco significativas, aunque con calendarios de adaptación bastante diferentes. El Programa para la aplicación del compartimento Fondo de Liquidez Autonómico del Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas de 2014 ha supuesto un impulso a la actualización de las adaptaciones autonómicas al PGCP 2010, reduciendo con ello las diferencias en las normativas autonómicas, fruto de los retrasos en su adaptación observados en muchas de ellas.

Además del análisis de los textos normativos de las diferentes CCAA, parece necesario conocer cuáles son las circunstancias y apreciaciones de los responsables de las Comunidades en cuanto a la idoneidad del nuevo marco normativo acorde a devengo para ayudar a la adopción de decisiones, la rendición de cuentas, la calidad de la gestión y la transparencia de los gobiernos autonómicos. Para ello se elaboró una encuesta que contuviese los aspectos más significativos del proceso de introducción de la nueva normativa y su evolución futura, así como las opiniones de los responsables de la contabilidad pública autonómica, a los que se remitió la citada encuesta, con respecto a la utilidad del nuevo sistema de información.

Las cuestiones clave en torno a las cuales se estructura la encuesta son las siguientes: a) La complejidad del sistema contable y la relación entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad financiera; b) El alcance y contenido de las cuentas anuales; c) La consolidación de cuentas anuales; y d) La inclusión de información sobre magnitudes de la Contabilidad Nacional.

Aun cuando el detalle de los resultados obtenidos en las encuestas hay que buscarlo en el texto de la presente comunicación, tras el análisis de las respuestas recibidas de los responsables de las Intervenciones Generales podemos resaltar aquí lo siguiente:

Estiman los responsables de la contabilidad que el nuevo marco normativo se adapta mejor al contexto de las administraciones autonómicas que el de 1994; que facilitará la consolidación de los estados financieros; supone una mejora en la rendición de cuentas; resulta útil para la adopción de decisiones e introduce unos criterios de valoración adecuados.

Entre los inconvenientes del nuevo modelo se señalan la falta de medios y soporte

técnico, así como la falta de participación e interés político y la excesiva burocracia en la administración pública como factores más significativos para explicar el retraso observado en la adaptación al mismo de las normas autonómicas.

La mayoría de los encuestados consideran que, en función su utilidad, podrían eliminarse de las cuentas anuales Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujos de Tesorería. Al propio tiempo, estiman que el Estado de Remanente de Tesorería (que no constituye una cuenta anual) y el Balance son los documentos que resultan de una mayor utilidad a la hora de evaluar la posición financiera de las entidades públicas. En cuanto a los indicadores a incluir en la Memoria, los entrevistados consideran de mayor utilidad los indicadores presupuestarios, seguidos de los financieros y los de eficacia, en tanto que los indicadores económicos se sitúan como los de menor utilidad.

Entre la información adicional que convendría incluir en la memoria, los datos que se consideran más relevantes son los relativos a las magnitudes en términos de Contabilidad Nacional, los plazos de pago y el cumplimiento de la Regla de Gasto.

Finalmente, ante la existencia de diversos tipos entidades públicas instrumentales, como sociedades mercantiles, fundaciones, consorcios, agencias, etc., se considera necesaria la elaboración de cuentas consolidadas, que aporten una visión global de la actividad realizada por cada grupo público y faciliten la comparabilidad de la información contable entre entidades, especialmente en lo que se refiere a la evolución temporal de su situación financiera y resultados obtenidos.

BIBLIOGRAFÍA

Anessi-Pessina, E., Nasi, G., & Steccolini, I. (2010). Accounting innovations: a contingent view on Italian local governments. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 22(2), 250.

Brusca, I. and Montesinos, V. (2013): "From Rethoric to Practice: the case of Spanish local government reforms". *Financial Accountability and Management*, 29 (4) November, 0267-4424.

Comisión Europea, (2013), Report from the Commission to the Council and the European Parliament, Towards Implementing Harmonized Public Sector Accounting Standards in Member States (Brussels: European Comission, March).

Dabbicco, G. (2018) A comparison of debt measures in fiscal statistics and public sector financial statements, *Public Money & Management*, 38:7, 511-518, DOI:10.1080/09540962.2018.1527543

Dasí, R., Montesinos, V. and Murgui, S. (2013). Comparative Analysis of Governmental Accounting diversity in the European Union. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, Volume 15, Issue 3, 255-273.

Dasí, R., Montesinos, V. and Murgui, S. (2014). La convergencia de los sistemas de contabilidad pública en Europa como escenario para el nuevo Sistema de Cuentas Nacionales. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 164-Vol.43, nº4. pp. 424-448.

Dasí, R., Montesinos, V. and Murgui, S. (2016). Government Financial Statistics and Accounting in Europe: is ESA 2010 improving convergence??. *Public Money and Management*, Vol.36, Issue 3, pp.165-172.

Dasí, R., Montesinos, V. and Vela, J.M. (2018), Towards convergence of government financial statistics and accounting in Europe at central and local levels, *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21 (2), pp 140- 149.

Dasí-González R.M., Gimeno-Ruíz A. and Vela, J.M. (2018) “The Recent Reform of Spanish Local Governmental Accounting: A Critical Perspective from Local Governmental Accountants as Internal Users of Budgeting and Financial Accounting Information”. *Lex Localis – Journal of Local self-Government*, Vol. 16, No.3, July, pp.453-473.

Fondo Monetario Internacional (FMI) (2017), Fiscal Affairs Department (FAD): How to select fiscal rules; A primer. Retrieved from <https://www.imf.org>

IFAC (2014), Public Sector Conceptual Framework.

IFAC (International Federation of Accountants) (2012) Reporting on the Long-Term Sustainability of a Public Sector Entity’s Finances (New York: IFAC).

Jorge, S., Jesus, M., and Laureano, R., (2016), Governmental accounting maturity toward IPSASs and the approximation to national accounts in the European Union. *International Journal of Public Administration*, 39(12), pp. 976–988. doi:10.1080/01900692.2015.1068324.

Jorge, S., Brusca, I. y Nogueira, S.P. (2019): Translating IPSAS into National Standards: An Illustrative Comparison between Spain and Portugal, *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, DOI: 10.1080/13876988.2019.157997

Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: Thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189–196.

Montesinos, V. and Vela, J.M. (2000): Governmental Accounting in Spain and the European Monetary Union: A Critical Perspective, *Financial Accountability&Management*, 16(2), May 2000, 0267-4424

Montesinos, V. and Vela, J.M. (2003): "Spain". In Lüder K., and Jones, R., "Reforming governmental accounting and budgeting in Europe". Price Waterhouse Coopers. Fachverlag Moderne Wirtschaft. Frankfurt am Main, pp.671-753.

Montesinos, V., Dasí, R. y Brusca, I. (2019): A Framework for Comparing Financial Sustainability in EU Countries: National Accounts, Governmental Accounting and the Challenge of Harmonization. Financial Sustainability of Public Sector Entities. Public Sector Financial Management. Palgrave Macmillan. ISBN 978-3-030-06036-7 ISBN 978-3-030-06037-4 (eBook) <https://doi.org/10.1007/978-3-030-06037-4>

Montesinos, V., Vela, J.M., & Benito, B. (2001). Accounting and Financial Reporting in Spanish Regional Governments: Exploring Similarities and Differences. In International Comparative Issues in Government Accounting (pp. 195-212). Springer US.

OCEX. Conclusiones de los XII Encuentros Técnicos y VII Foro Tecnológico Barcelona, 28 y 29 de septiembre de 2017" <http://asocex.es/conclusiones-de-los-xii-encuentros-tecnicos-y-vii-foro-tecnologico>

PwC. (2017). Member States' approaches to harmonising charts of accounts for national purposes with a view to financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), November. Retrieved from <https://circabc.europa.eu>

Vela, J.M., Polo, F. and Pérez, S. (2016) "La reforma de la Contabilidad de la Administración Local española: algunas reflexiones críticas en torno a las nuevas instrucciones de contabilidad". Ciriec ESPAÑA, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa. Nº86 Abril, pp. 221-250.