LAS CUENTAS ANUALES EN EL NUEVO PLAN CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL ESPAÑOLA: PRINCIPALES NOVEDADES

Daniel CARRASCO DÍAZ
Universidad de Málaga
(España)

Concepción ORTEGA JIMÉNEZ
Universidad de Málaga
(España)

Pedro M. BALBOA LA CHICA
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria
(España)

RESUMEN

En el presente trabajo se ponen de manifiesto las principales novedades introducidas en las Cuentas Anuales contempladas en las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local española de 2004, diferencias apreciables respecto de sus predecesoras y, en algunos casos, también respecto al Plan General de Contabilidad Pública de 1994.

Especialmente se aborda la Memoria, destacando los indicadores relativos a la situación económico-financiera y presupuestaria de la entidad y a la gestión de los servicios públicos locales, por su especial incidencia en la toma de decisiones de los gestores y en la propia mejora de la gestión.

Palabras clave: Contabilidad Pública Local, Cuentas Anuales

1.- INTRODUCCIÓN

Aunque con un retraso inusual de casi diez años desde la aparición de la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública de 1994 (en adelante PGCP) a la Administración Local, debido a causas de muy diversa índole, a finales de 2004 ven la luz las nuevas Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local (modelos normal, simplificado y básico), cuya entrada en vigor tiene lugar en enero de 2006. A diferencia del modelo básico, en los modelos normal y simplificado se incluyen como anexos sus respectivos planes de cuentas. Por razones de importancia e integración nos referiremos sólo a su versión normal.

Como es lógico, buena parte de las novedades que aparecen en el mismo, respecto a su adaptación anterior, ya están recogidas en el PGCP de 1994, lo que no significa su novedosa consideración para la Administración Local. De entre sus principales modificaciones destaca el diferente tratamiento de las Cuentas Anuales y esta es la razón por la que nos inclinamos a centrar en ellas nuestra atención.

Las nuevas Cuentas Anuales quedan reguladas en la cuarta parte del Plan, a diferencia de lo que sucedía en su versión de 1990, en la que sólo se contemplaban en el título VI de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (en adelante ICAL). En la referida cuarta parte del Plan Contable se recogen tanto las normas para su elaboración como los modelos de dichas cuentas.

Los documentos que integran las nuevas Cuentas Anuales, así como la estructura y contenido de los mismos, presentan diversas modificaciones con respecto a su versión de 1990. A diferencia de esta última, donde se recogían ocho estados cuya información se ampliaba en otros tantos anexos, actualmente quedan integradas por cuatro documentos: el Balance, la Cuenta del resultado económico-patrimonial, el Estado de liquidación del Presupuesto y la Memoria. Todos estos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad de conformidad con el Plan de Cuentas.

El Balance, la Cuenta de resultado económico-patrimonial y el Estado de liquidación del Presupuesto, estados contables ya recogidos en la anterior adaptación, presentan, tanto en su estructura como en su contenido, diferencias apreciables respecto a sus predecesores y, en algunos de ellos, también se producen variaciones respecto al plan marco de 1994. Sin embargo, la mayor novedad es la propia incorporación de la Memoria en cuanto que, como tal, no se contemplaba, aunque buena parte de la información que contiene la misma ya figuraba, de una u otra forma, en algunos de los anteriores estados y anexos.

2.- BALANCE, CUENTA DE RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL Y ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

En este epígrafe presentamos las principales novedades de los estados contables tradicionales respecto a su antigua versión de 1990, así como ciertas referencias a los matices diferenciadores con los modelos recogidos en el PGCP de 1994.

2.1.- BALANCE

Este estado contable presenta la posición del patrimonio referida al cierre del ejercicio, estructurándose a través de dos masas, activo y pasivo, desarrolladas cada una de ellas en agrupaciones que representan elementos patrimoniales homogéneos.

El nuevo modelo de Balance presenta diferencias, con respecto al anterior, tanto en su estructura como en su contenido. Hemos de destacar la diferente agrupación de las cuentas que representan a los elementos patrimoniales. En este sentido, el nuevo modelo reagrupa las partidas del activo sólo en tres grandes apartados: A) Inmovilizado, B) Gastos a distribuir en varios ejercicios y C) Activo Circulante, mientras que los componentes del Pasivo se conforman en cuatro: A) Fondos Propios, B) Provisiones para riesgos y gastos, C) Acreedores a largo plazo y D) Acreedores a corto plazo. Dentro de estos apartados se aprecian, asimismo, novedades en cuanto a contenido y ordenación.

Por lo que respecta al activo, nos encontramos en primer lugar con el Inmovilizado, claramente mejorado en cuanto a su detalle y contenido, donde además de ordenar sus componentes de forma distinta, se introduce nuevas rúbricas para recoger elementos característicos de las entidades locales como son las Inversiones Gestionadas y el Patrimonio Público del Suelo, así como epígrafes para registrar, entre otros, los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, operaciones de intercambio financiero o determinadas provisiones que antes no se contemplaban.

El apartado “Gastos a distribuir en varios ejercicios” ve ampliado también su contenido dado que se registran en él todos los gastos recogidos en cuentas del subgrupo 27 que, por tener una proyección económica futura, se ha decidido diferir su imputación a resultados, cuando antes sólo se contemplaba la cuenta “Gastos amortizables”.

Por su parte, el “Activo Circulante” incluye las demás rúbricas del activo. En él se muestra, en primer lugar, la información sobre las existencias, de forma más sintética, sin verse tan influenciado por su homónimo privado en el desarrollo. Resulta destacable, a diferencia del PGCP de 1994, la posibilidad de uso, por parte de las entidades locales administrativas, del Grupo 3 para representar las existencias.

En el apartado “Deudores” se observa una diferente reagrupación de los derechos de cobro, recibiendo nuevas denominaciones, y la inclusión en él de las

Provisiones para insolvencias, cubriendo una importante laguna informativa de su predecesor que sobrevaloraba los derechos pendientes de cobro.

Se aprecia una mayor preocupación por los activos financieros, por lo que se crean, de forma diferenciada, un apartado para las Inversiones financieras temporales y otro para la Tesorería, desglosando al anterior epígrafe de “Cuentas financieras”. Además, en el propio contenido de las inversiones financieras también se detectan nuevas rúbricas, como es el caso de las “Operaciones de Intercambio Financiero”, amén de su mayor desarrollo.

Por último, como parte del Activo Circulante, se contempla también los Ajustes por periodificación que incluyen los gastos anticipados, sea cual sea su naturaleza.

Respecto a los grandes apartados que aparecen en el Pasivo, el primero, “Fondos propios”, se conforma en cuatro rúbricas: “Patrimonio”, que sigue presentando el mismo desglose, “Reservas”, que antes no aparecían expresamente, y dos más para registrar los resultados pendientes de aplicación que, en este nuevo modelo, se presentan distinguiendo entre los “Resultados de ejercicios anteriores” y los “Resultados del ejercicio”. Estos dos últimos figurarán en el pasivo del Balance tanto si tienen signo positivo como negativo.

Cabe destacar la desaparición del Pasivo de las subvenciones de capital recibidas, dado que éstas, en la actualidad, se consideran ingreso económico del ejercicio en que se reciben y, por tanto, se contabilizan en una cuenta del grupo 7 y se informa de ellas en la Cuenta del resultado económico-patrimonial.

El segundo gran apartado, “Provisiones para riesgos y gastos”, recoge las obligaciones estimadas de la entidad, en cumplimiento de los principios de devengo y prudencia. Bajo esta denominación se registran las provisiones para responsabilidades y las destinadas a grandes reparaciones, a diferencia del modelo anterior que solo recogía las dotadas para reparaciones extraordinarias.

Los apartados tercero y cuarto registran, respectivamente, los “Acreedores a largo plazo” y “Acreedores a corto plazo”, presentándolos con una nueva clasificación y suministrando información más completa y detallada.

Asimismo, señalar que desaparecen del Balance las cuentas de control presupuestario de ejercicios posteriores y las cuentas de orden, cuya información pasa a registrarse en la Memoria.

Finalmente, debemos resaltar que el nuevo modelo presenta dos columnas para registrar los importes de las diferentes partidas, la primera para los correspondientes al ejercicio que se cierra y la segunda para los del ejercicio anterior, a fin de poder comparar dichas cifras, desapareciendo las tres columnas que recogían los importes, con detalle a nivel de grupo, subgrupo y cuenta, relativos al ejercicio que se cerraba.

En relación con esta última información, para conseguir la necesaria homogeneidad informativa para su comparación, las normas para la elaboración del Balance señalan que, cuando las cifras de los dos ejercicios no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura del balance, bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente. Asimismo, se indica que no figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

2.2.- CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL

Este estado contable presenta el ahorro positivo o negativo, referido a un ejercicio, informando sobre el desarrollo de la actividad desde un punto de vista dinámico, cuantificando los flujos que se han producido.

Este resultado, según el documento nº 7 de la IGAE (I.G.A.E., 1994, p.177), informa sobre la variación de los fondos propios de la entidad producida en dicho periodo como consecuencia de sus operaciones presupuestarias y no presupuestarias. Un resultado positivo debe interpretarse como el ahorro bruto para consumo futuro generado en la entidad y, en caso de ser negativo, supondría un desahorro, es decir, el consumo presente de los recursos que aportarán los ciudadanos en el futuro.

El nuevo Plan Contable Local presenta un único modelo de Cuenta de resultado económico-patrimonial, a modo de integración de los modelos administrativo y comercial que se contemplan en el plan marco de 1994. Este modelo resume, en un solo documento, toda la información sobre los gastos e ingresos del ejercicio, a diferencia de la anterior Cuenta de Resultados que estaba formada por diferentes cuentas: Resultados corrientes del ejercicio, Resultados extraordinarios, Resultados de la Cartera de Valores, Modificación de derechos y obligaciones de Presupuestos Cerrados, Resultados del ejercicio y Resultado de operaciones comerciales, este último solo para los Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos.

La referida agrupación en un solo documento, hace que la estructura y contenido de éste presente notables diferencias con respecto a la anterior Cuenta de Resultados. En este sentido, hemos de señalar que el nuevo modelo presenta sus distintos componentes agrupados en dos grandes apartados: A) GASTOS, que aparece en el Debe, y B) INGRESOS, que se sitúa en el Haber. Dentro de cada uno de ellos, los gastos o ingresos, respectivamente, se presentan según su naturaleza, agrupados en diferentes partidas, identificadas por números arábigos.

Concretamente, el apartado de Gastos contiene cinco epígrafes: Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación, Aprovisionamientos, Gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales, Transferencias y subvenciones y Pérdidas y gastos extraordinarios.

El primero y segundo de ellos, “Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación” y “Aprovisionamientos”**,** tienen como

misión recoger los movimientos de existencias tanto de productos acabados como de materiales. Resulta destacable, a diferencia del Plan Contable de 1994, la posibilidad de su uso por parte de las entidades locales administrativas.

Los "Gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales" agrupan tanto las remuneraciones del personal y sus correspondientes impuestos, como aquellos otros gastos de gestión, financieros, tributarios, etc., que se requieren en la actividad desarrollada por la entidad local.

Las "Transferencias y subvenciones", dada la importancia de las mismas en los entes locales, como en cualquier otro ente público, se recogen de forma independiente del resto de los gastos, desglosándose en su división tradicional de corrientes y de capital, según se destinen para financiar gastos de funcionamiento o inversiones, respectivamente.

Las "Pérdidas y gastos extraordinarios" integran todos los gastos y pérdidas que no están relacionados directamente con la actividad ordinaria desarrollada por los entes locales.

Por lo que respecta al apartado de Ingresos, contiene seis grandes epígrafes: Ventas y prestaciones de servicios, Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación, Ingresos de gestión ordinaria, Otros ingresos de gestión ordinaria, Transferencias y subvenciones y Ganancias e ingresos extraordinarios.

El primero y segundo de ellos, "Ventas y prestaciones de servicios" y "Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación", tienen como misión recoger los movimientos de las ventas y prestación de servicios, así como las existencias de productos acabados y semiterminados. Reiteramos el comentario realizado en el apartado de gastos sobre las existencias.

Los "Ingresos de gestión ordinaria" recogen esencialmente los derivados de la función pública de los entes locales, tanto los de carácter coercitivo como no coercitivo, distinguiéndose entre tributarios y urbanísticos, adquiriendo estos últimos una relevancia que antes no poseían.

Los "Otros ingresos de gestión ordinaria" incluyen el resto de los ingresos habituales que recibe la entidad local por su actividad normal.

Las "Transferencias y subvenciones", al igual que en el caso de los gastos, se recogen de forma independiente del resto de los ingresos, desglosándose en su división tradicional de corrientes y de capital, según se apliquen en gastos de funcionamiento o inversiones, respectivamente.

Las "Ganancias e ingresos extraordinarios" agrupan todos aquellos ingresos no relacionados con la actividad habitual de los entes locales.

Por último, hay que resaltar que, al igual que sucede con el Balance, el nuevo modelo de Cuenta del resultado económico-patrimonial presenta dos columnas

para registrar los importes de las diferentes partidas, la primera para los correspondientes al ejercicio que se cierra y la segunda para los del ejercicio anterior. Además, con el fin de alcanzar la homogeneidad informativa para su comparación, las normas para su elaboración señalan que, cuando las cifras de los dos ejercicios no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura de la Cuenta del resultado económico-patrimonial, bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente. Asimismo, no figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

2.3. ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

El tercer estado que integra las Cuentas Anuales es el Estado de Liquidación del Presupuesto. En él se suministra información sobre la ejecución del presupuesto de gastos y del presupuesto de ingresos del ejercicio que resultará útil para comprobar el grado de cumplimiento del presupuesto inicialmente aprobado.

Dicho estado, al igual que su versión anterior, presenta tres documentos: la liquidación del Presupuesto de gastos, la liquidación del Presupuesto de ingresos y el Resultado presupuestario, si bien el contenido de los mismos experimenta ciertas modificaciones.

El modelo de “Liquidación del Presupuesto de Gastos”, estructurado por columnas, contiene información relativa a los créditos presupuestarios totales, distinguiendo entre iniciales, modificaciones y definitivos; así como información sobre los gastos comprometidos, las obligaciones reconocidas netas, los pagos realizados, las obligaciones reconocidas en el ejercicio pendientes de pago al finalizar el mismo y los remanentes de crédito. Toda esta información se presentará, según sus normas de elaboración, con el nivel de desagregación del Presupuesto aprobado y de sus posteriores modificaciones.

Esta liquidación del presupuesto de gastos se presenta en un solo documento, a diferencia de la anterior que incluía dos, eliminándose en él la información relativa a la ordenación de pagos e incluyendo la correspondiente a gastos comprometidos. La información que se recoge en el mismo sobre las modificaciones de crédito y los remanentes de crédito se desarrolla más ampliamente en la Memoria.

Cuando el referido Estado de liquidación del Presupuesto esté soportado en documentos en papel, se acompañarán a la Liquidación del Presupuesto de Gastos un resumen que detalle ésta para cada nivel de la clasificación funcional, totalizando por subfunciones, funciones y grupos de función; otro sobre la clasificación económica del gasto, totalizando por conceptos, artículos y capítulos; y un último sobre las obligaciones reconocidas netas que refleje, para cada nivel de la clasificación funcional, el importe de las mismas por cada capítulo, totalizando por subfunciones, funciones y grupos de función y por capítulos.

Por lo que respecta al modelo de “Liquidación del Presupuesto de ingresos”, éste refleja los importes referentes a las previsiones totales, distinguiendo entre previsiones iniciales, modificaciones y definitivas, los derechos reconocidos, los anulados, los cancelados, los derechos reconocidos netos, la recaudación neta, los derechos reconocidos en el ejercicio pendientes de cobro al finalizar el mismo y los excesos o defectos de derechos reconocidos sobre las previsiones definitivas. Toda esta información se presentará, al igual que la relativa a la liquidación del presupuesto de gastos, con el nivel de desagregación del Presupuesto aprobado y de sus posteriores modificaciones.

Se observa, pues, que la nueva liquidación del presupuesto de ingresos se presenta de forma sintética en un solo documento, a diferencia de la anterior que contemplaba cuatro, desarrollándose en la Memoria la información que se recoge en el mismo sobre el proceso de gestión y las devoluciones de ingresos y no registrándose en él información alguna sobre el desarrollo de los compromisos de ingreso de presupuesto corriente, que pasa también a contemplarse en la Memoria.

Asimismo, hay que destacar en dicho modelo un cambio en la interpretación de los derechos reconocidos netos que se determinan disminuyendo los derechos reconocidos en el importe de los anulados y cancelados en el ejercicio, mientras que en su versión anterior tales derechos reconocidos netos se calculaban por diferencia entre los derechos reconocidos y los derechos anulados por anulación de liquidaciones y por devolución de ingresos. Igualmente, se observa un cambio en los derechos cancelados, que en la actualidad registran, además de los relativos a insolvencias y otras causas, los derivados de cobros en especie.

Cuando el Estado de Liquidación del Presupuesto esté soportado en documentos en papel, se acompañará a la Liquidación del Presupuesto de Ingresos un resumen de la clasificación económica de los ingresos que detalle a ésta para cada nivel de la clasificación económica, totalizando por conceptos, artículos y capítulos.

Otra cuestión a resaltar es que la información que presenta este nuevo modelo de Liquidación del Presupuesto de ingresos es más completa que la de su homónimo en el PGCP de 1994 dado que, además de registrar los importes de los derechos reconocidos netos, contempla los correspondientes a derechos reconocidos, derechos anulados y el exceso o defecto de previsión. Además, se observa un cambio en la determinación de los derechos reconocidos netos que, a efectos de este estado, se calculan disminuyendo los derechos reconocidos en el importe de los derechos anulados y cancelados en el ejercicio, mientras que en el plan marco se determinaban disminuyendo los derechos reconocidos solamente en el importe de los derechos anulados por anulación de liquidaciones, los anulados por aplazamiento y fraccionamiento y los anulados por devolución de ingresos.

Por último, el tercer documento que integra el Estado de liquidación del Presupuesto es el relativo al “Resultado Presupuestario”. Este suministra información de especial relevancia para los entes locales, dado que permite

comprobar en qué medida los derechos presupuestarios liquidados en el ejercicio han sido suficientes para financiar las obligaciones presupuestarias reconocidas en el mismo, poniendo de manifiesto el superávit o déficit de financiación.

El Resultado Presupuestario del Ejercicio se obtiene por diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas durante el mismo periodo. El importe de las obligaciones reconocidas netas se obtendrá por diferencia entre las obligaciones reconocidas y las obligaciones anuladas, mientras que el importe de los derechos reconocidos netos se obtendrá por diferencia entre los derechos reconocidos y los derechos anulados y cancelados.

Este documento presenta también una nueva estructura, registrando la información sobre los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas en el ejercicio desglosada en tres apartados: los importes relativos a operaciones no financieras (imputados a los capítulos 1 a 7 del Presupuesto), distinguiendo en ellos, a su vez, los derivados de las operaciones de naturaleza corriente (capítulos 1 a 5) y de las demás no financieras; los importes correspondientes a operaciones con activos financieros (imputados al capítulo 8 del Presupuesto) y los referidos a pasivos financieros (imputados al capítulo 9 del Presupuesto). Se observa, además, la eliminación del epígrafe relativo al resultado de operaciones comerciales, consecuencia de la desaparición de los organismos autónomos que justificaban su existencia.

Al igual que sucedía en su versión anterior, el importe del resultado presupuestario deberá ser ajustado, en su caso, en función de las obligaciones financiadas con remanente de tesorería para gastos generales y de las desviaciones de financiación del ejercicio derivadas de gastos con financiación afectada, obteniéndose el denominado Resultado Presupuestario Ajustado.

Finalmente, comentar que existen diferencias en este documento con respecto al recogido en el PGCP de 1994, en el que se presentan una serie de magnitudes tales como el Resultado Presupuestario del ejercicio, la Variación Neta de Pasivos Financieros, el Saldo Presupuestario y el Superávit o déficit de financiación del ejercicio. En el modelo de 1994, para calcular el denominado resultado presupuestario del ejercicio, solo se tienen en cuenta los derechos y obligaciones correspondientes a operaciones no financieras y operaciones con activos financieros, registrándose separadamente los derechos y obligaciones imputados a capítulo 9 para determinar la variación neta de pasivos financieros. Esta última se sumará al resultado presupuestario del ejercicio para obtener el "Saldo presupuestario". Por consiguiente, el denominado Saldo Presupuestario en el PGCP de 1994 coincide con el actual Resultado presupuestario del ejercicio, al igual que el Superávit o déficit de financiación del ejercicio contemplado en el plan marco es idéntico que el Resultado Presupuestario Ajustado del nuevo Plan Contable Local.

3. LA MEMORIA

Como se indicaba en la introducción, esta cuenta anual no se contemplaba anteriormente, aunque parte de la información que recoge, ya se presentaba, aunque inconexa, en algunos estados y anexos. Por este motivo realizamos una breve descripción de la misma, mostrando algunos de los principales rasgos de su contenido, no precisados en las anteriores Cuentas Anuales.

La Memoria del nuevo Plan Contable Local tiene como objetivo, al igual que la del PGCP español de 1994, completar, ampliar y comentar la información contenida en el Balance, la Cuenta del resultado económico-patrimonial y el Estado de liquidación del Presupuesto.

Es importante resaltar que el modelo de Memoria recoge sólo la información mínima a cumplimentar por la entidad, por lo que además se deberá añadir cualquier otra no contemplada en dicho modelo y que se considere necesaria para facilitar la comprensión de las Cuentas Anuales. En este sentido, en las normas para su elaboración se especifica que será obligatorio cumplimentar la totalidad de los cuadros que aparezcan en sus diferentes apartados para reflejar la información que se solicita. Igualmente, se señala que, cuando como consecuencia de la ausencia de operaciones exista algún apartado de la Memoria que carezca de información o se encuentre vacío de contenido, deberá identificarse haciendo constar dicha circunstancia.

La Memoria, integrada por 22 apartados, es más completa y ordenada que la recogida en el PGCP de 1994. Aunque el objetivo sea idéntico, por una parte se elimina o refunde apartados y, por otra, se contempla con mayor exhaustividad muchos de los contenidos.

Sin detenernos en el análisis exhaustivo de todos y cada uno de los nuevos apartados que, existiendo o no como tales, formaban parte de la información suministrada por el antiguo Plan Contable Local, estamos obligados, al menos, a mencionar aquellos que por su absoluta novedad o profundo cambio suponen una variación sustancial, no sólo en la estructura, sino también en la información relevante suministrada al conjunto de los usuarios.

En tal sentido cabe resaltar la incorporación de información antes no recogida, entre la que destaca la relativa a la organización de la entidad, gestión indirecta de servicios públicos, bases de presentación de las cuentas, normas de valoración, distintos tipos de inmovilizados, inversiones financieras, existencias, fondos propios, operaciones de intercambio financiero, ingresos y gastos, acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores, indicadores y acontecimientos posteriores al cierre.

Respecto a la información sobre el endeudamiento, con un desarrollo bastante más detallado que con anterioridad, se detiene en algunos datos sobre la deuda tales como la diferenciación entre corto y largo plazo, moneda nacional y en moneda distinta al euro, así como en los intereses, donde se discrimina entre implícitos y explícitos. Al margen de lo anterior, incorpora un apartado para

informar sobre las operaciones de intercambio financiero y otro para los avales concedidos.

La información sobre las operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos y la relativa a las operaciones no presupuestarias de tesorería, experimentan algún cambio, aunque sin relevancia para su comentario.

Otro de los apartados de la Memoria recoge el Cuadro de Financiación que informa sobre los recursos obtenidos en el ejercicio y sus diferentes orígenes, así como la aplicación de los mismos y el efecto que han producido tales operaciones sobre el capital circulante. En el actual modelo sólo se presenta el Cuadro de Financiación, como resultado final, a diferencia de la versión de 1990 que contemplaba, previamente, un estado de origen y aplicación de fondos. Aunque no cambia sustancialmente su objetivo y razón de ser respecto al anterior modelo, posee rasgos diferenciales tanto en su estructura, desglose de las partidas, como en su contenido, en los que no entramos por las limitaciones propias del presente trabajo.

Por lo que se refiere a la información presupuestaria, tanto la que desarrolla la registrada en el Estado de liquidación del presupuesto del ejercicio corriente como la relativa a ejercicios cerrados y posteriores, queda recogida íntegramente en el apartado 20 de la Memoria, de una forma más ordenada y sistemática respecto a la suministrada anteriormente en diversos estados y anexos. Sólo cabe destacar, entre sus novedades, la información sobre los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, la variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores, y un Remanente de Tesorería que presenta modificaciones significativas.

Centrándonos en el Remanente de Tesorería, hemos de señalar que se trata de una magnitud que presenta novedades en cuanto a su concepción, los elementos para su determinación y también en el estado contable en que se muestra.

Según la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local de 2004, el Remanente de Tesorería se considera como una magnitud de carácter fundamentalmente presupuestario, frente a su configuración anterior como magnitud de carácter esencialmente financiero, respondiendo así de manera más fiel al significado de “recurso para financiar gasto, si es positivo, y déficit a financiar, si es negativo” que le atribuye el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Desde este punto de vista, el Remanente de Tesorería viene a ser la acumulación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores y no el excedente de liquidez a corto plazo, como se venía considerando.

Por lo que respecta a su determinación, éste se calcula sumando los fondos líquidos a los derechos pendientes de cobro y restándoles las obligaciones pendientes de pago, todos ellos referidos a 31 de diciembre del ejercicio, de acuerdo con el contenido de las Reglas 84 a 86 de la ICAL de 2004.

El nuevo modelo de Remanente de Tesorería que aparece en la Memoria presenta diferencias con respecto al anterior, tanto en su estructura como en el

desglose, contenido y ordenación de los diferentes epígrafes que lo integran. En este sentido, cabe resaltar que desaparece la referencia a deudores y acreedores por operaciones comerciales, así como la distinción, tanto en los derechos como en las obligaciones de operaciones no presupuestarias, entre los procedentes de recursos de otros entes públicos y de otras operaciones no financieras, como sucedía en el anterior modelo. Por otra parte, los saldos de dudoso cobro pasan de contemplarse como una minoración de los derechos pendientes de cobro, a reflejarse como un ajuste al Remanente de Tesorería total junto al correspondiente al exceso de financiación afectada (denominación que recibe el Remanente de Tesorería Afectado en el nuevo modelo).

Por lo que respecta al contenido de los distintos epígrafes, tal como señala la ICAL de 2004, cabe destacar, entre otras modificaciones, la inclusión de los deudores y acreedores por operaciones no presupuestarias de tesorería a largo plazo, así como los cobros pendientes de aplicación, en todos los casos, minorando los derechos pendientes de cobro, y los pagos pendientes de aplicación, también en todos los casos, minorando las obligaciones pendientes de pago. Asimismo, no se tendrán en cuenta en el Remanente de Tesorería los acreedores por devolución de ingresos presupuestarios y los acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto. Por otra parte, el remanente de tesorería para gastos generales se obtiene minorando el remanente de tesorería total, calculado por suma de los fondos líquidos y los derechos pendientes de cobro, deducidas las obligaciones pendientes de pago, en el importe de los saldos de dudoso cobro y en el exceso de financiación afectada (denominado remanente de tesorería afectado a gastos con financiación afectada en la Instrucción de 1990).

En cuanto a la ordenación, de manera más lógica, aparecen primero los componentes positivos, posteriormente los negativos, resultando el Remanente de Tesorería Total, al que siguen los ajustes al mismo, para reflejar por último el Remanente de Tesorería para gastos generales.

Finalmente, indicar que presenta dos columnas para registrar los importes de sus diferentes componentes, la primera para los correspondientes al ejercicio que se cierra y la segunda para los del ejercicio anterior, a fin de poder comparar dichos importes.

Como último apartado destacaremos, por su absoluta novedad y especial incidencia en la toma de decisiones de los gestores, el destinado a los indicadores relativos a la situación económico-financiera y presupuestaria de la entidad, así como a la gestión de los servicios públicos locales, que complementarán la información facilitada por el resto de los estados contables.

Los indicadores son instrumentos que ayudan a interpretar y extraer conclusiones de la información económica, financiera, presupuestaria o de gestión de las entidades, tanto a través de un análisis estático y/o dinámico como desde una perspectiva espacial o temporal, facilitando su control.

A este respecto, AECA (1997, p.31), integrando algunas interpretaciones, presenta a los indicadores como “herramientas para que el gestor público pueda tomar decisiones correctas en relación a la buena marcha del ente que gestiona, y para que tenga un control de lo que está sucediendo, y si procede, pueda tomar las medidas correctoras que convengan”.

Así pues, como complemento idóneo de los estados contables e informes, en la elaboración de información económico-financiera y de costes para la toma de decisiones, los indicadores son reconocidos como instrumentos particularmente eficaces porque, junto a la citada información, ofrece otra de diverso carácter que, en ocasiones, puede ser igual o más importante que la puramente económico-financiera y de costes.

Dentro del apartado de indicadores de la Memoria debemos resaltar que sólo se han incorporado al mismo aquéllos que han sido considerados de mayor relevancia y en las áreas más sensibles para las corporaciones, distinguiéndose entre indicadores financieros y patrimoniales, presupuestarios y de gestión.

Son escasos, aunque representativos, los indicadores financieros y patrimoniales que se contemplan en la Memoria; así, se recoge la “liquidez inmediata”, como relación entre los fondos líquidos y las obligaciones pendientes de pago en un instante de tiempo; la “solvencia a corto plazo” que, como numerador posee la suma de los fondos líquidos y los derechos pendientes de cobro, y como denominador, las obligaciones pendientes de pago; y finalmente se refiere al “endeudamiento por habitante” como la relación entre el pasivo exigible y el número de habitantes. Sin embargo, otros tales como la disponibilidad líquida, la relación inversión-financiación, la variación de los pasivos financieros, etc., que no se recogen, seguro mejorarían la información de los gestores para la toma de decisiones.

Los indicadores presupuestarios, en nuestra opinión más completos que los financieros y patrimoniales, se dedican esencialmente al presupuesto del ejercicio, aunque también hacen mención a presupuestos cerrados. Por lo que respecta al presupuesto corriente, puede distinguirse entre los que se refieren al de gastos, al de ingresos y los que muestran la situación financiera a través de otros estados contables.

Entre los indicadores del presupuesto de gastos se mencionan los de “ejecución del presupuesto de gastos”, como la relación entre el total de las obligaciones reconocidas netas y los créditos definitivos; la “realización de pagos”, cociente entre los pagos líquidos y el total de las obligaciones reconocidas netas; el “gasto por habitante”, como la relación entre el total de las obligaciones reconocidas netas y el número de habitantes; “inversión por habitante”, relación entre las obligaciones reconocidas netas de los capítulos VI y VII y el número de habitantes; “esfuerzo inversor”, cociente entre las obligaciones reconocidas netas de los capítulos VI y VII y el total de las obligaciones reconocidas netas y, finalmente, el “periodo medio de pago de los capítulos II y VI”, como la relación entre las obligaciones pendiente de pago y obligaciones reconocidas netas, de estos capítulos, por los días del año.

Respecto a los indicadores del presupuesto de ingresos se refieren a la “ejecución del presupuesto de ingresos”, como la relación entre el total de los derechos reconocidos y las previsiones definitivas; la “realización de cobros”, cociente entre la recaudación neta y el total de los derechos reconocidos netos; “autonomía”, relación entre los derechos reconocidos de los capítulos I a III, V, VI, VIII, más las transferencias recibidas y el total de los derechos reconocidos ; la “autonomía fiscal”, como el cociente entre los derechos reconocidos netos de naturaleza tributaria y el total de los derechos reconocidos netos y, finalmente, el “periodo medio de cobro de los capítulos I a III”, relación entre los derechos pendiente de cobro y los derechos reconocidos netos, de estos capítulos, por los días del año.

Por ultimo, incorpora un par de indicadores de carácter general del presupuesto, el “superávit o déficit por habitante”, como la relación entre el resultado presupuestario ajustado y el número de habitantes del ente, y la “contribución del presupuesto al remanente de tesorería”, cociente entre el resultado presupuestario ajustado y el remanente de tesorería para gastos generales.

Además, en cuanto a indicadores de presupuestos cerrados sólo se refiere a los de realización de pagos y cobros. El primero, se obtiene del cociente entre los pagos de obligaciones de presupuesto cerrados y el saldo inicial de las mismas junto a sus modificaciones y anulaciones. El segundo, resulta de la relación entre los cobros de los derechos reconocidos de presupuesto cerrados y el saldo inicial de los mismos junto a sus modificaciones y anulaciones.

Los indicadores de gestión, que pese a su importancia no se desarrollan en la Memoria en la misma medida que los anteriores, tratan de evaluar la economía, eficacia y eficiencia en la prestación de los servicios municipales, especialmente en los financiados con tasas o precios públicos. Podrán expresarse en unidades monetarias o físicas y referirse a análisis totales o parciales de cada servicio.

A este respecto, Navarro Galera (1998, p.15) los define como “aquellos que suministran la información necesaria para el ejercicio del control económico de la gestión, concebido éste en su triple vertiente de control de eficacia, control de eficiencia y control de economía”.

Este epígrafe de indicadores de gestión, que deberá ser cumplimentado obligatoriamente por los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior contempla, a título orientativo, entre otros, el coste del servicio por habitante, el coste de servicio por prestaciones, la relación entre coste real y previsto del servicio, la relación entre el número de prestaciones reales y previstas, etc.

Para estos últimos indicadores, con el fin de homogeneizar su cálculo, se presenta un conjunto de definiciones de magnitudes y aclaraciones a utilizar por dichos indicadores, tales como el coste del servicio, rendimiento del servicio, prestación y coste estimado del servicio.

Finalmente, procede resaltar que los indicadores de gestión recogidos en la Memoria sólo son una pequeña muestra del conjunto de indicadores que, como tales, hoy se contemplan en cualquier estudio sobre los mismos. Además, conviene poner de relieve la necesidad de disponer de una Contabilidad Analítica en la entidad que suministre la información requerida para su determinación.

4. REFERENCIAS

A.E.C.A. (1997): Indicadores de gestión para las entidades públicas. AECA, Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2004). Orden EHA/ 4041 / 2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local. BOE de 9 de diciembre.

NAVARRO GALERA, A. (1998): *El control económico de la gestión municipal: un modelo basado en indicadores*. Sindicatura de Comptes. Valencia.