

LA CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL EN ESPAÑA Y PORTUGAL Y LAS IPSAS DE LA IFAC

Roberto Cabaleiro Casal

Enrique J. Buch Gómez

ABSTRACT

El proceso de reforma en que se encuentra inmersa la normativa contable empresarial en la Unión Europea, al obligar a Portugal y España a adoptar un nuevo posicionamiento contable acorde con la misma y en línea con la filosofía del International Accounting Standards Board (IASB), coloca de nuevo a nuestras entidades locales en una situación de precariedad en referencia con este proceso de modernización.

En este trabajo se analiza en qué medida la normativa contable vigente en las Administraciones Locales españolas y portuguesas es homogéneo con el proceso internacional de armonización contable pública y cuya referencia básica la constituyen las normas del International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de la International Federation of Accountants (IFAC).

1.- INTRODUCCIÓN

Uno de los ámbitos de avance por los que vienen transcurriendo los procesos de reforma de la contabilidad empresarial es el de la armonización internacional, al venir este aspecto impuesto por el imparable avance de globalización económica al que se encuentra sometida la economía mundial durante los últimos años. El traslado de este proceso al campo de las administraciones públicas parece algo lógico, más si tenemos en cuenta los diversos intentos de integración económica, comercial y política que se están produciendo en los distintos escenarios geográficos, con variadas intensidades y niveles de logros, y de los que el proceso de integración y expansión de la Unión Europea se manifiesta como el caso más sobresaliente.

La evidente necesidad de tal proceso homogeneizador ha impulsado el surgimiento y desarrollo de esfuerzos en este sentido, entre los que cabe destacar por su antigüedad y trascendencia el llevado adelante por la International Federation of Accountants (IFAC), que en 1986 creó en su seno el Public Sector Committee (PSC), hoy International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), con el fin de perseguir en el sector público los objetivos fundacionales de la organización matriz, que no son otros que el desarrollo e impulso de una profesión contable en el ámbito mundial que, con unas normas estandarizadas, sea capaz de proporcionar unos servicios de alta calidad con la vista puesta en el interés público (Constitución IFAC; Par. 2).

2. LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN EL ÁMBITO PÚBLICO INTERNACIONAL

El IPSASB viene desarrollando una labor que persigue ayudar a que los estados financieros elaborados por los entes que integran los Sectores Públicos en los diversos países del mundo, alcancen los mayores niveles técnicos posibles, para así cumplir con su objetivo último del mejor servicio al interés general. El trabajo que realiza el IPSASB tiene en la elaboración de normas (International Public Sector Accounting Standards - IPSASs), y sus correspondientes borradores (Exposure Draft – Edes) su manifestación de mayor trascendencia.

A partir de 1997, el PSC/IPSASB ha venido desarrollando un proyecto normalizador, el "Standards Project", elaborando 21 IPSASs dirigidas a mejorar los informes financieros de las entidades públicas que sigan el criterio del devengo, basándose para ello en las International Accounting Standards (IASs) emitidas hasta 1997 por el International Accounting Standards Committee (IASC), hoy International Accounting Standards Board (IASB), y en sus revisiones, finalizando el proceso en 2002 con la aprobación de 21 IPSASs y un Glosario de Términos. Estos documentos mantienen la estructura y texto de las correspondientes IASs, salvo en aquellos puntos en los que las especificidades del sector público obliguen a seguir un camino propio¹. De las 21 IPSASs, 18 guardan una gran similitud con las IASs correspondientes, mientras que en la IPSAS 18 "Segment Reporting", IPSAS 20 "Related Party Disclosures" e IPSAS 21 "Impairment of Non-Cash-Generating Assets", las peculiaridades del sector público hicieron necesario introducir diferencias significativas.

Simultáneamente, se trabajó en el campo de la contabilidad con base en caja, aprobándose la "Cash Basis IPSAS: Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting" (IFAC, 2003), con el fin de mejorar la calidad de la información financiera emitida por las entidades públicas que opten por esa base contable.

Además, como el IPSASB mantiene la opinión de que la contabilidad elaborada siguiendo el criterio del devengo proporciona una información de mayor calidad y utilidad que la que sigue la base de caja, ha elaborado una guía, el Study 14 "Translation to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities" (IFAC, 2002), con el objetivo de facilitar el paso de un sistema contable de caja a otro con base en el devengo, de manera eficiente y con el menor coste posible.

El proceso de mejoras desarrollado por el IASB (General Improvements Project), materializado en diciembre de 2003 en unas IASs reformadas ha impulsado al IPSASB a reformar 11 IPSASs², basándose en las IASs reformadas y que se ha concretado en el ED 26 "Improvements to International Public Sector Accounting Standards", (IFAC, 2005a), y cuyo periodo de consultas finalizó en enero de 2006.

Por último, la IPSASB también ha mantenido en periodo de consultas hasta febrero de 2006 el ED 27, "Presentation of Budget Information in Financial Statements" (IFAC, 2005b), y el ED 28 "Disclosure of Financial Information about the General Government Sector" (IFAC, 2005c)³.

3.- ANÁLISIS DE LA NORMATIVA CONTABLE VIGENTE EN LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE LA PENÍNSULA IBÉRICA

La contabilidad pública en los países ibéricos se enmarca claramente en la corriente vigente en el ámbito internacional en los últimos decenios, durante los cuales la contabilidad pública ha venido

¹ Las 22 IASs existentes en su momento dieron lugar a las 21 IPSASs mencionadas, al considerarse que la norma privada referida a las combinaciones de negocios no tenía lógico traslado al ámbito público

² Las IPSASs sometidas a revisión son: - IPSAS 1, "Presentation of Financial Statements". - IPSAS 3, "Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies". - IPSAS 4, "The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates". - IPSAS 6, "Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities". - IPSAS 7, "Accounting for Investments in Associates". - IPSAS 8, "Financial Reporting of Interests in Joint Ventures". - IPSAS 12, "Inventories". - IPSAS 13, "Leases". - IPSAS 14, "Events After the Reporting Date". - IPSAS 16, "Investment Property". - IPSAS 17, "Property, Plant and Equipment".

³ En ellos se abordan, respectivamente, la problemática relativa a la incorporación de la información presupuestaria a los estados informativos financieros a presentar por las administraciones públicas, y la convergencia de las IPSASs con los informes financieros realizados con base estadística sobre la actividad desarrollada por el global del sector del gobierno general o central de una nación.

experimentando un continuado proceso de reforma y modernización guiado por los parámetros que vienen marcando la evolución de la contabilidad económico patrimonial, durante mucho tiempo aplicada exclusivamente en el campo de la empresa privada.

La incorporación definitiva del sistema contable público español a dichas tendencias internacionales toma como punto de inflexión la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria (LGP 77), materializándose en unos nuevos marcos contables que conceptualizan al nuevo sistema de información en el ámbito público como una contabilidad no únicamente presupuestaria, sino que debe informar además de la situación patrimonial también de las corrientes económicas que alteran la misma, con la vista puesta en una adecuada evaluación de la situación y una correcta gestión de los recursos disponibles. Normativamente, ello se tradujo primeramente en el Plan General de Contabilidad Pública de 1983⁴, que toma como base el Plan General de Contabilidad (PGC) para la empresa privada de 1973, siendo trasladado al ámbito local mediante dos Ordenes Ministeriales⁵. Posteriormente, tras el nuevo PGC privado de 1990 que tiene su reflejo en el ámbito público con un nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por O.M. de 6 de mayo de 1994, se procede a su traslado a la esfera local mediante tres ordenes que concretan tres modelos: Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (IMNCL), la Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local (IMSCL) y la Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local (IMBCL).

El cambio de la filosofía contable en el ámbito de las Administraciones Públicas en Portugal toma como referencia básica la “Lei nº 8/90, de Bases da Contabilidade Pública” (LBCP 90), cuyo espíritu orientó los distintos cambios legislativos que se fueron sucediendo en la década de los 90, y que acaba fielmente recogido en el “Plano Oficial de Contabilidade Pública” (POCP)⁶, norma de referencia básica para la contabilidad de las Autarquías locales, instrumentalizada en el “Plano Oficial de Contabilidade das Autarquías Locais” (POCAL)⁷, aprobado por el “Decreto-Lei nº 54-A/99”, de 22 de febrero.

Los sistemas contables cuyo marco general para España y Portugal acabamos de reseñar, tienen como una de sus señas distintivas el hecho de configurarse como unos sistemas dobles, al mantenerse una contabilidad presupuestaria que tiene en el principio de caja su punto de referencia, al tiempo que se implanta una contabilidad financiera basada en el principio de devengo modificado y que tiene sus puntos esenciales en la elaboración de un estado de situación patrimonial (balance de situación) y otro de variación de la misma (cuenta de resultados), situación que, por otra parte no es exclusiva de los países ibéricos (Lüder, 1997) al darse en otros como Bélgica o Finlandia.

4 Aprobado por Ordenes del Ministerio de Hacienda, de 14 de abril de 1981, con carácter provisional y, de 20 de septiembre de 1983, en su versión definitiva, demorándose su aplicación efectiva al año 1986.

5 Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de contabilidad para la Administración Local (ICAL), y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de contabilidad del tratamiento especial simplificado para Entidades Locales de ámbito territorial con población inferior a 5000 habitantes (ICALS).

6 Aprobado por el “Decreto-Lei nº 232/97”, de 3 de septiembre. Este Plan se ha elaborado tomando como punto de partida el “Plano Oficial de Contabilidade” (POC) de la empresa privada, en cuyo artículo 5.2 ya se consideraba esta adaptación, con el fin de permitir la comparación entre la información emanada de los sectores público y privado.

7 Modificado puntualmente por la “Lei nº 162/99”, de 14 de septiembre, el “Decreto-Lei nº 315/2000”, de 2 de diciembre, alterándose en ambos, entre otras cuestiones, el calendario de implantación, y por el “Decreto-Lei nº 84-A/2002”, de 5 de abril, que altera las reglas para la elaboración de los presupuestos.

Esta situación dual que experimentan los sistemas contables públicos de diversos países puede considerarse como un paso en el proceso de generalización del uso del criterio de devengo para la elaboración de toda la información a proporcionar por las entidades del sector público, tanto la de índole económico patrimonial como la de carácter presupuestario y cuyo ejemplo más paradigmático y cercano a la cultura contable ibérica lo constituye la Instrucción Presupuestaria y Contable aplicable a los Municipios y Establecimientos Públicos Comunales e Intercomunales (M14) franceses⁸.

En el ámbito local de estos dos países esta situación se ha materializado en unos marcos contables que, tomando como referencia los respectivos planes de contabilidad públicos estatales, presentan unos modelos contables diferenciados en función de la dimensión de las administraciones locales. En Portugal en razón de las obligaciones de rendición de cuentas al “Tribunal de Contas” se establecen dos situaciones contables diferenciadas en cuanto a la información a elaborar. Por lo que se refiere al caso de España aparecen tres modelos, normal, simplificado y básico, estableciéndose su aplicación en función de la variable poblacional y tamaño presupuestario⁹.

En el caso de las entidades locales portuguesas, aquellas que están plenamente sometidas al control por parte del “Tribunal de Contas” y deben remitir el total de información que se desprende del POCAL, han de elaborar una documentación tanto de naturaleza económico-financiera (balance, resultados, anexos de esta naturaleza), como presupuestaria. Las que por su tamaño están exentas de tales obligaciones de rendición, han de ofrecer una información con escaso contenido económico-financiero y otra presupuestaria y de diversa naturaleza.

Si bien en el POCP y POCAL se relacionan los mismos principios contables de obligatoria aplicación, en el POCAL además se referencian los principios presupuestarios necesarios al funcionamiento del sistema.

El modelo propuesto por el POCAL es una muy fiel adaptación del presentado en el POCP, presentando diferencias puntuales propias de las entidades a las que va dirigido. En el ámbito económico-patrimonial apenas se encuentran diferencias, siendo la estructura de los estados contables a elaborar (balance, cuenta de resultados, notas) prácticamente idéntico al propuesto por el Plan de procedencia. Desde la óptica presupuestaria, la información exigible por el POCAL presenta también gran similitud con respecto a lo establecido en el POCP, si bien cabe puntualizar la mayor atención prestada a las inversiones plurianuales en el ámbito autárquico, en el que además de informarse de la ejecución anual de las mismas, se incluye entre la información básica el plan plurianual de inversiones, así como la obligatoriedad de acompañar el presupuesto aprobado del ejercicio.

Las entidades que, por su tamaño, no están obligadas a la presentación de todo el output informativo que genera el POCAL, ven limitado éste únicamente a documentación relativa a la ejecución presupuestaria, a la ejecución anual de las inversiones plurianuales, los flujos de caja, endeudamiento y otra información, no figurando, por tanto, entre la información a proporcionar la relativa a la situación patrimonial o los resultados.

⁸ Siendo la versión en vigor la aprobada por la “Arrêté du 27 décembre 2005 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M14 des communes et de leurs établissements publics administratifs” que reemplaza a la aprobada por la “Arrêté du 9 novembre 1998 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M14 des communes et de leurs établissements publics administratifs”.

⁹ Aplicarán el modelo normal los municipios cuyo presupuesto supere los 3.000.000 de euros, o los que superen los 300.000 euros y su población sea mayor a los 5.000 habitantes. También se aplicará este modelo a las demás entidades locales cuyo presupuesto supere los 3.000.000 de euros, así como a los organismos autónomos dependientes de las mismas. Aplicarán el modelo simplificado las entidades locales con un presupuesto no superior a 300.000 euros, con independencia de su nivel de población, así como aquellas otras con un presupuesto comprendido entre 300.000 y 3.000.000 de euros y una población no superior a 5.000 habitantes. Entre estas últimas, podrán optar voluntariamente por el modelo básico las entidades locales con presupuesto no superior a 300.000 euros y siempre que no existan organismos autónomos, sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales dependientes de las mismas.

En España, si bien para el caso de los dos primeros modelos presentados, normal y simplificado, se pretende dar traslado de la filosofía desarrollada por el PGCP al ámbito local, éstos presentan diversas particularidades de diferente alcance. Por su parte, el modelo básico presenta importantes diferencias que afectan a su estructura básica informativa, puesto que con el fin de adaptar los requerimientos legales a los medios de los que disponen las entidades locales a los que el modelo se dirige, se ha optado por limitar drásticamente las demandas contables al ámbito de la tesorería y a determinados y concretos aspectos presupuestarios.

Por lo que se refiere a los principales aspectos de los modelos a aplicar a las entidades de mayor dimensión, normal y simplificado, se han seguido los mismos criterios para la información presupuestaria, económica y patrimonial que los establecidos para el resto de las entidades públicas del país, esto es, caja modificada para el presupuesto y devengo modificado para la contabilidad patrimonial.

El output informativo que ofrecen estos dos modelos se asemeja significativamente a la establecida en el plan marco (PGCP), observándose, además de algunas diferencias puntuales, otras de una cierta trascendencia. En el caso del modelo normal cabe destacar una aplicación más estricta de la base de devengo al incluir de las provisiones para los inmovilizados no financieros, así como la ausencia de algún estado, ya sea de tesorería o de flujos netos de tesorería de la entidad, que si fueron introducidos en el PGCP.

Asimismo, y en simetría con lo establecido en la normativa empresarial, se ha incluido en la memoria la necesidad de informar acerca de los principios contables públicos no aplicados, si se ha incorporado algún otro para la consecución de la imagen fiel, así como sobre las normas de valoración aplicadas en la elaboración de la información presentada.

La adaptación ha supuesto también la integración de los dos modelos de la cuenta del resultado económico patrimonial del PGCP en uno sólo que contempla tanto la actividad comercial como la administrativa.

También cabe resaltar tanto la desaparición del resultado de las operaciones comerciales como subestado separado en el estado de liquidación del presupuesto como la reestructuración que sufre el subestado de resultado presupuestario en el que se redefine el concepto que de saldo presupuestario que se presenta en el plan marco, al ser sustituido por el de resultado presupuestario del ejercicio, desapareciendo el escalón previo existente en el PGCP, al tiempo que la magnitud final que ofrece este estado, superávit o déficit de financiación del ejercicio en el PGCP, pasa a denominarse en la norma local resultado presupuestario ajustado.

Por otra parte y con el objetivo de analizar la variación que a la fecha hayan podido experimentar los resultados presupuestarios derivados de ejercicios anteriores, se incluye en el punto de la memoria dedicada a la información presupuestaria de ejercicios cerrados información formalizada acerca de la esta variación.

El modelo simplificado presenta frente al modelo normal un menor nivel de aplicación del criterio de devengo, asemejándose en ello al PGCP, en lo que se refiere a la no consideración de las provisiones para inmovilizados no financieros. La no inclusión en el modelo simplificado de las provisiones para riesgos y gastos es también otro factor que relaja la aplicación de dicho criterio contable.

Entre las simplificaciones informativas que este modelo presenta respecto del modelo normal cabe destacar la ausencia de información de operaciones referentes a la actividad comercial, la relativa a la variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores así como del cuadro de financiación.

Estos dos modelos contables presentan como interesante novedad la inclusión de unos indicadores financieros, patrimoniales, presupuestarios y de gestión¹⁰, tras varias décadas de haber quedado establecido en el artículo 186 de la LRHL (Art. 205 del TRLRHL) que entre los fines de la contabilidad pública local está el poner de manifiesto el coste y el rendimiento de los servicios¹¹.

El tercer modelo contable a emplear por las entidades locales de menor tamaño, modelo básico, trata de eliminar el que se ha considerado aspecto clave en el incumplimiento de sus obligaciones informativas por un significativo número de las pequeñas entidades que integran el universo local, esto es, la discrepancia manifestada en el pasado entre los niveles de información requerida y los medios disponibles para satisfacerla.

De acuerdo con este planteamiento, se han reducido sensiblemente los requerimientos informativos, lo que se ha traducido en la construcción de un sistema contable asentado sobre el método de partida simple, que usa un criterio de caja modificado. Fruto de todo ello es un output informativo constituido únicamente por un estado de información de tesorería y una serie de cuadros dirigidos a informar sobre aspectos básicos del presupuesto en cuanto a su ejecución y liquidación, de las operaciones de endeudamiento y no presupuestarias, a tenor de lo establecido en el artículo 209.2, párrafo 2º del TRLRHL¹².

4. LA INFORMACIÓN CONTABLE DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES ESPAÑOLAS ANTE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL IPSASB

Seguidamente se procederá a analizar en que medida el output informativo de las entidades locales portuguesas y españolas, tanto en cantidad como en calidad, cubre los requerimientos que, al efecto, establecen los pronunciamientos del IPSASB de la IFAC, como documentos más representativos y actualizados a nivel internacional.

El estudio se sistematizará en torno a tres aspectos: las diferencias filosófico-conceptuales acerca de los propios fines del sistema (objetivos de legalidad, de control, de gestión interna, de toma de decisiones por usuarios externos, etc.); la capacidad del sistema para captar los diversos aspectos informativos de los hechos acaecidos (base contable utilizada: caja, caja modificada, devengo, devengo modificado; conceptos de activos y pasivos empleada); y el criterio de divulgación de información por razones diversas (incorporación o no a los estados de información disponible en el sistema).

¹⁰ Los indicadores de gestión únicamente se presentan en el modelo normal.

¹¹ La inclusión de este tipo de indicadores viene justificada por la modernización de la contabilidad pública que se orienta, mas allá del tradicional control de legalidad, a la emisión de una información al servicio del proceso de toma de decisiones, y cuya plasmación se consolida en España con el pronunciamiento por la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), al indicar que la información deberá ser elaborada de forma que sea factible "determinar el nivel de servicios que puede ofrecer la entidad y su capacidad para cumplir, adecuadamente, con sus objetivos; permitir la evaluación de las operaciones del ejercicio; favorecer el interés de los *usuarios* en el proceso de rendición de cuentas y facilitar la evaluación de los logros alcanzados y de los medios aplicados".

¹² Donde se establece que "para las entidades locales con tratamiento contable simplificado se establecerán modelos simplificados de cuentas que reflejarán, en todo caso, la situación financiera y la ejecución y liquidación de los presupuestos".

4.1. Diferencias en la filosofía del sistema

Las diferencias informativas que se manifiestan entre los modelos contables locales portugués y español y la propuesta del IPSASB no derivan de discrepancias acerca de los objetivos básicos a alcanzar ya que mientras en la norma que aprueba el POCAL se señala que “el principal objetivo del POCAL es la creación de las condiciones para una integración adecuada de la contabilidad presupuestaria, patrimonial y de costes en una contabilidad pública moderna, que constituya un instrumento fundamental de apoyo a las autarquías locales”¹³, en la actual normativa contable española se establece claramente que el objeto del sistema de información contable es, entre otros, el de “mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera, de sus resultados y de la ejecución del presupuesto”¹⁴ y todo ello para satisfacer unos fines entre los que se encuentran “suministrar información de utilidad para asociaciones e instituciones, empresas y ciudadanos en general”¹⁵, objetivos de espíritu equiparable al manifestado en el parágrafo 13 de la IPSAS 1 (IFAC, 2000a) donde establece que los objetivos de los informes financieros (General Purpose Financial Reporting – GPFR) son proporcionar información sobre la situación financiera, el resultado y el cash flow de la entidad de modo que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos¹⁶, estando los flujos de efectivo ausentes en el indicado texto regulador español¹⁷.

4.2. Capacidad de captación del sistema

Este factor de influencia informativa descansa, entre otras cuestiones, sobre los conceptos de activos y pasivos utilizados, lo cual acaba por traducirse en un estado más o menos puro de base contable de reconocimiento utilizada. Dichos conceptos han venido sufriendo con el paso del tiempo un proceso evolutivo desde la perspectiva básicamente jurídica a otra que se centra en mayor medida en los aspectos económicos (Cea, 2005) siendo una clara manifestación de este último enfoque la postura mantenida por el IPSASB para el ámbito público.

La posición actual del IPSASB en lo que se refiere a la consideración de un elemento como activo es la de exigir que se trate de “bienes y derechos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicios” (IPSAS 1; Par.6). Esto implica la no consideración como tales de figuras contables utilizadas hasta el presente en las normas contables públicas portuguesas y españolas, como son los Gastos de Instalación que, dentro de las Inmovilizaciones incorpóreas, recoge el POCAL, o los Gastos a Distribuir en Varios Ejercicios en la norma española. En parecida situación se encuentran, en ambos países, los Gastos de Investigación y Desarrollo en la medida en que los de investigación no parecen poder cumplir con el requisito de generar por sí mismos beneficios económicos ni prestación de servicios futuros.

El enfoque mantenido por la doctrina internacional actual sobre los requisitos exigidos a un elemento para que pueda ser considerado un activo encuentra en el ámbito público aspectos específicos que plantean una especial conflictividad. Nos estamos refiriendo a aquellos elementos del

¹³ Parágrafo 7 del preámbulo del “Decreto-Lei 54-A/99”, de 22 de febrero

¹⁴ Regla 11.de la IMNCL.

¹⁵ Regla 12.c.3. de la IMNCL.

¹⁶ En dicho parágrafo se especifica que los estados financieros en el sector público deben proporcionar información sobre: las fuentes de financiación, asignación y usos de los recursos financieros; la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo; que sea útil para evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir sus obligaciones y compromisos; sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones; y que sea útil para evaluar el desempeño de la entidad en función de sus costes de servicio, eficiencia y logros.

¹⁷ No figura este estado en los modelos contables normal y simplificado. Sin embargo si se incluye en el modelo contable básico.

inmovilizado no financiero que, por su especial situación jurídica, en el entorno contable público español aparecen bajo la rúbrica de Inversiones destinadas al uso general. Se trata de un caso controvertido, dado que resulta discutible si para estos bienes se cumple el requisito de control el cual, sustituyendo al de propiedad, se configura como punto de partida a la hora de tipificar un determinado elemento patrimonial como activo. La consideración de estos elementos bajo el epígrafe de “bienes comunitarios” en tanto que el propietario sería toda la colectividad representada, y en su caso, la Entidad un mero administrador, conduciría a excluir a estos bienes del balance, lo que no obviaría de la obligación de informar de los mismos por otras vías (Barton, 1999). La posición española es la de mantener solamente esos bienes entre los elementos del activo del balance en tanto que los mismos no hayan pasado a desempeñar el cometido para el cual están destinados, difiriendo de la postura de la normativa contable portuguesa que hace figurar esos bienes en el activo inmovilizado, entre los Bienes de Dominio Público, en tanto existan con la consideración de tales y le corresponda la titularidad jurídica a la entidad correspondiente, criterio coincidente con el defendido por la IPSAS 17 (IFAC, 2001c), que mantiene estos bienes como activos en el balance en tanto que permanezcan prestando los correspondientes servicios y bajo el control de la entidad.

El concepto de pasivo de la norma internacional queda tipificado como “obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera que represente para la entidad un flujo de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio”(IPSAS 1; Par. 6). Un caso particular dentro del concepto de pasivo enunciado por esta norma, se desarrolla por la IPSAS 19 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets” (IFAC, 2001d), al definir las provisiones como pasivos en los que “existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento” (IPSAS 1; Par. 18) debiendo de reconocerse cuando “la entidad tenga una obligación presente (legal o implícita) como resultado de un suceso pasado, sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y se pueda hacer una estimación fiable del importe de la obligación. De no cumplirse estas condiciones, no se deberá reconocer ninguna provisión” (IPSAS 1; Par. 22). Esto contrasta de forma frontal con la práctica portuguesa y española de considerar como provisión, entre otras acepciones¹⁸, un concepto de carácter compensatorio a la hora de recoger las depreciaciones sufridas por elementos del activo de modo puntual y de naturaleza reversible.

Esta utilización del término provisión, al resultar incompatible con la postura del IPSASB y coincidente ésta última con la mantenida por el IASB, que en la actualidad se encuentra en vías de incorporación al marco contable privado español, vía U.E., parece lógico que termine por trasladarse en una fecha no muy lejana al ordenamiento contable público español tanto general como local.

Esta posición estricta del concepto de provisión queda ampliada en la normativa del IPSASB con otro concepto de la doctrina contable que no se contempla en las normativas portuguesa y española, esto es, los pasivos contingentes, definidos como obligaciones posibles, surgidas “a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque sucedan, o en su caso no sucedan uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien, una obligación presente surgida a raíz sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque o bien no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que

¹⁸ La acepción de Provisiones para Riesgos y Gastos que se emplea en los ordenamientos portugués y español es compatible con la definición de provisiones mantenida IPSAS 19, si bien no toda la casuística portuguesa y española sería mantenible.

incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, o bien el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad” (IPSAS 19; Par. 18)¹⁹.

Los criterios valorativos empleados por un sistema contable constituyen unos de sus aspectos básicos, influyendo no sólo en la imagen que se ofrece del patrimonio de la entidad, sino también, y lógicamente, ejerciendo un factor clave en la determinación de los resultados. Además, ha de tenerse en cuenta que la filosofía informativa del IASB, del que el IPSASB es seguidor, antepone la necesidad de una correcta determinación de los elementos patrimoniales, activos y pasivos, frente a los ingresos y los gastos, con lo que el cálculo de éstos viene subordinado a aquellos (Gonzalo Angulo, 2003).

En este contexto, observamos que frente a la preeminencia del criterio del coste histórico en las normativas contables portuguesa y española, tanto pública como privada, la posición del IPSASB consiste, como planteamiento general, en utilizar junto al coste de adquisición para las altas de los elementos de activo, el criterio del valor razonable, siguiendo la línea establecida por el IASB para la empresa privada, para las valoraciones posteriores a realizar a lo largo de la vida de éstos, estableciéndose su carácter obligatorio o potestativo según su naturaleza y/o la finalidad que con éstos se pretende por parte de la entidad. Así, la IPSAS 15 “Financial Instruments: Disclosure and Presentation” (IFAC, 2001a) establece la obligatoriedad de aplicar el valor razonable a los instrumentos financieros, salvo excepciones, mientras que la IPSAS 16 “Investment Property” (IFAC, 2001b) y la IPSAS 17 “Property, Plant and Equipment” (IFAC, 2001c) incorporan el valor razonable como criterio para valoraciones con posterioridad a la incorporación de estos activos a la entidad, si bien con carácter voluntario conjuntamente con el criterio de coste de adquisición.

La combinación de ambos aspectos supone la existencia de un estado de situación patrimonial, balance de situación o estado financiero (Statement of Financial Position), sometido a frecuentes actualizaciones, modificaciones patrimoniales que conceptualmente son resultados no realizados por proceder de alteraciones valorativas, lo que origina el problema del tratamiento a dar a los mismos con el fin de preservar la masa patrimonial. La solución que plantea la normativa internacional, ha sido la de trasladar, o no, a la cuenta de resultados las cuantías derivadas de alteraciones valorativas debidas a la aplicación del criterio de valor razonable sobre el patrimonio existente y ello en función del tipo de elemento y del destino que el mismo tenga en el seno de la entidad, siendo la teórica variación reconocida contablemente bien en la cuenta de resultados (Statement of Financial Performance), o bien en el estado de variación de neto (Statements Changes in Net Assets/Equity), salvaguardándose así las necesidades informativas del sistema sin poner en peligro la sustancia de la entidad²⁰.

Si bien en el marco público en el que nos movemos la problemática del resultado patrimonial no tiene la importancia que presenta en el empresarial, la traslación del planteamiento del IPSASB al campo de las entidades locales públicas ibéricas no dejará de tener sus repercusiones, aunque sólo sea por la necesidad de someter a un universo complejo de inmovilizados materiales a un no menos complejo problema valorativo.

¹⁹ Este concepto contable podría acoger algunas situaciones hoy recogidas en la normativa contable española bajo la rúbrica de Provisiones para responsabilidades y en la portuguesa Provisión para riesgos y gastos. Asimismo, en simetría, y tampoco contemplado en las normativas contables portuguesa y española, esta IPSAS regula el concepto de Activo Contingente como “un activo de naturaleza posible, surgido a raíz sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo cuando sucedan, o en su caso no sucedan uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad”. Las situaciones que dan lugar a conceptos contables calificados de contingentes requieren de su información en los estados financieros a través de las notas explicativas.

²⁰ Así, un instrumento financiero que la entidad mantiene para ser negociado en el mercado será valorado obligatoriamente por su valor razonable y los resultados no realizados correspondientes irán siempre a la cuenta de resultados. En cambio, en un inmovilizado material, de valorarse por el criterio de valor razonable, sus variaciones intertemporales al alza irán al estado de variación de neto, y a la baja a la cuenta de resultados.

Otro aspecto con repercusión en el cálculo del resultado viene derivado del ya mencionado concepto de activo, ya que el mismo impide considerar como activables los gastos originados por la compra de un elemento del activo fijo, debiendo ser tratados como gastos corrientes del ejercicio, alterando con ello el valor global adjudicado al bien y, por tanto, las cuotas anuales de amortización que del mismo se derivan.

De manera simétrica, por iguales motivos, definición de los elementos patrimoniales, si bien en este caso de pasivo, el concepto de éste impediría dar de alta como gastos sumas que en las actuales prácticas contables portuguesas y españolas se acogen bajo el paraguas de las provisiones para riesgos y gastos, y que por no ser obligaciones presentes o probables, o por no poderse cuantificar con fiabilidad su cuantía, no podrían serlo bajo el enfoque IPSASB.

4.3. Criterio de divulgación de información

La consideración del tercer factor que puede introducir diferencias entre dos sistemas contables, la información de hecho divulgada a través de sus estados, requiere considerar tanto cuales son los estados utilizados como la estructura y contenido informativo de los mismos.

El POCAL presenta dos alternativas de output informativo, mientras que la actual normativa local española articula tres modelos contables para una mejor adaptación a las distintas situaciones que presentan las entidades locales, con lo que el comentario habrá de referir las diferencias informativas que entre los mismos se presentan.

En este punto, y sin olvidarnos de que nos movemos en el ámbito de las entidades públicas, creemos que procede analizar, paralela pero separadamente, el output informativo de carácter económico-patrimonial del de naturaleza presupuestaria. El hecho de no haber procedido de esta manera en los dos aspectos anteriores tiene su justificación en que el modo en el que se ejecuta el presupuesto viene determinado por normativas de carácter administrativo-hacendístico, enraizadas en la personalidad administrativa de cada estado, por lo que no procede ir más allá de considerar, como ya se ha hecho, las bases fundamentales del proceso, criterios de devengo o de caja, en tanto que determinantes de la información generada y, por tanto, susceptible de ser ofrecida²¹.

Por lo que al ámbito económico-patrimonial se refiere, el párrafo 19 de la IPSAS 1 establece que los informes financieros de la entidad estarán integrados por un estado de posición financiera (balance de situación), uno de resultados, uno de cambios en el patrimonio neto, uno de flujos de efectivo y unas notas (memoria) en las que, entre otras cuestiones, se hará referencia a los cambios significativos que la entidad realice en su política contable. Este párrafo está afectado por el proceso de actualización instrumentalizado a través del ED 27 el cual propone que cuando la entidad pública esté obligada a hacer públicos sus presupuestos aprobados, ésta deba de informar de un modo comparado entre las cifras presupuestarias y las cuantías finales reales, bien sea añadiéndose columnas para los datos presupuestarios a los estados financieros que corresponda o bien añadiéndose un nuevo estado financiero específico.

Antes de entrar en los contenidos informativos básicos de los mismos, en comparación con la norma local portuguesa y española, es necesario resaltar que uno de los estados primarios según la normativa IPSASB, el estado de flujos de efectivo (Cash Flow Statement), no figura entre la

²¹ El IPSASB solo considera la información a ofrecer según el método seguido, de caja o devengo, sin entrar en ninguna otra consideración del proceso.

documentación a elaborar por las entidades locales grandes y medianas españolas, dado que a pesar de que en el PGCP si se incluye dicho estado como un punto de la memoria, al adaptarse al ámbito local no se ha considerado su inclusión. En esta decisión parece haberse seguido la línea marcada por el PGC para la empresa privada de 1.990, en el que se optó por seguir la línea iniciada con el Plan de 1.973 de decantarse por el un estado de origen y aplicación de fondos con el formato de Cuadro de Financiación, postergando la información sobre los flujos plenamente líquidos, a pesar de las tendencias internacionales ya entonces en desarrollo. La política de compatibilizar ambos estados seguida en el PGCP de 1994 no ha tenido continuidad. Habida cuenta que un estado informativo de flujos de efectivo está también incluido entre los estados que el IASB establece que han de elaborar las empresas, y la inmediata traslación de esa normativa a España, por la reforma del presente PGC de 1.990, parece lógico pensar que por esta vía terminará por incorporarse a la documentación a elaborar por nuestras corporaciones locales grandes y medianas, dado el seguidismo de la normativa contable pública de la privada.

Sin embargo, las corporaciones locales españolas de menor tamaño y que apliquen el modelo básico, al establecerse para ellas un modelo contable de partida simple y criterio de caja, entre la escasa información que han de elaborar precisamente se encuentra un estado de flujos de efectivo. Esta posición es coherente con la mantenida por el IPSASB cuando a través de la “Cash Basis IPSAS” indica que las entidades que se hayan decantado por una contabilidad con base de caja deberán de elaborar un estado de cobros y pagos en efectivo.

Tanto en el POCP como en el POCAL, si bien figura un estado informativo de los flujos de caja habidos en el periodo, éste no tiene el carácter de estado independiente, sino que surge derivado de la información a suministrar desde la perspectiva presupuestaria, formando parte de la misma y justificando en qué medida los cobros presupuestarios del ejercicio, junto con las operaciones de tesorería y el saldo de ejercicios precedentes justifican los pagos tanto presupuestarios como no presupuestarios, así como el saldo final de tesorería.

El estado en el que se recogen los flujos netos de tesorería propuesto por el IPSASB, en su IPSAS 2 “Cash Flow Statements” (IFAC, 2000b), recoge la filosofía del IASB de presentación de esta información en un estado financiero primario, al justificar su utilidad: para ayudar a los usuarios a predecir las necesidades futuras de efectivo de la entidad; para analizar la capacidad de ésta para generar flujos de efectivo en el futuro y para financiar los cambios que se produzcan en el alcance y naturaleza de sus actividades; como medio sobre el que sustentar la rendición de cuentas por los flujos de entrada y salida de efectivo durante el ejercicio; como medio para la evaluación de los cambios en los activos netos/patrimonio neto, su estructura financiera (liquidez y solvencia) y su capacidad para adaptarse a la evolución de las circunstancias y a las oportunidades; y como medio de comparabilidad espacial al eliminar los efectos de los distintos tratamientos contables para las mismas transacciones y hechos económicos (IPSAS 2; Par. 5, 6 y 7).

Centrándonos el contenido informativo y comenzando por el balance de situación, el criterio básico clasificatorio del IPSASB de activos y pasivos se realiza entre partidas corrientes y no corrientes²², concepto ligado al papel de los mismos en la actividad de la entidad como determinante del tiempo que cada elemento va a permanecer en el seno del organismo, lo que conduce a una parcial identificación de corrientes con circulante y no corrientes con inmovilizados, en sus equivalentes denominaciones en el balance de situación portugués y español. Sin embargo, el criterio IASB tiene un

²² Si bien se establece con carácter potestativo, a través de los diversos desarrollos contenidos en las IPSAS se hace referencia a esta distinción incluyéndose en el modelo de estado propuesto.

matiz económico que supera al rígido criterio temporal portugués y español, ya que un activo/pasivo habrá de ser considerado corriente en tanto cumpla una función directamente ligada al ciclo de actividad normal de la entidad, aún en el caso de que ello conlleve una permanencia en la misma que vaya más allá de los doce meses desde la fecha de elaboración del estado, aunque se considere tal plazo como el habitualmente recoja a la mayoría de los activos/pasivos de dicha naturaleza.

Además de lógicas diferencias de forma (inversión del orden clasificatorio de las partidas en atención a su liquidez, reconocimiento directo o indirecto de las depreciaciones en las partidas afectadas) y teniendo presente las divergencias fruto de las discrepancias conceptuales ya comentadas (gastos a distribuir, provisiones para riesgos y gastos, provisiones compensatorias o provisiones como pasivos), la mayor disparidad informativa entre la propuesta de estado de situación financiera del IPSASB y el balance de situación establecido para las entidades locales por las normativas portuguesas y española, más allá de ciertas posturas discrepantes de inclusión/exclusión ya comentadas (inversiones destinadas al uso general, en el caso español) que pueden afectar sensiblemente al volumen de los activos a incluir, reside en las distintas bases valorativas sobre las que los mismos se construyen: coste histórico versus coste histórico/valor razonable, que pueden hacer cambiar drásticamente la imagen que del patrimonio de la entidad local se ofrezca según se aplicase uno u otro criterio.

Por lo que a la cuenta de resultados se refiere, lo primero que procede es recordar la ya señalada circunstancia derivada de la aplicación en el ámbito IPSASB del criterio valorativo de valor razonable, que no es otro que la existencia de un nivel de resultados conceptualmente más amplio, que en una buena medida no están realizados y que según lo requerido por la norma que desarrolla cada caso concreto hará que éstos se recoja o bien en la cuenta de resultados o bien en el estado de cambios en el patrimonio neto. En consecuencia, mientras que en la realidad portuguesa y española la cuenta de resultados es la única que recoge conceptos de tal naturaleza patrimonial, en el ámbito del IPSASB esta facultad está compartida con el referido estado de variación de neto, en el cual se registrarán, como norma general²³ y si bien no exclusivamente, resultados no realizados.

Podría indicarse también que, además de la doble propuesta de la IPSAS 1 (dos modelos de cuenta de resultados, por funciones y por naturaleza) frente a la única alternativa de las normativas portuguesa y española (por naturaleza), hay otra diferencia de presentación con trascendencia informativa, que es la existencia de escalones en el resultado según los modelos portugués e IPSASB frente a la ausencia de los mismos en la norma española. La IPSAS 1 distingue en un primer nivel los ingresos y gastos de las operaciones que conducen a un resultado neto por operaciones a los que se incorporan, en un segundo escalón, los costes financieros y las ganancias por ventas de inmovilizaciones que dan un segundo resultado, Superávit o Déficit antes de partidas extraordinarias para, tras incorporar éstas, obtener el Superávit o Déficit neto del ejercicio. El POCAL, por su parte, si incluye unos resultados por escalones: resultados operacionales, financieros y corrientes para, tras considerar los resultados extraordinarios, llegar al resultado líquido del ejercicio.

Con independencia de la concreción por la que ha optado inicialmente el IPSASB, coincidente con la corriente de opinión que defiende la utilidad de una cuenta de resultados con cifras parciales sucesivas (Pina y Torres, 1999), entre las modificaciones a la IPSAS 1 contenidas en el ED 26, se encuentran unos modelos de cuenta de resultados tanto por naturaleza como por función en los que no

²³ Existen resultados positivos no realizados, fruto de la aplicación del criterio del valor razonable, que según el IPSASB deben recogerse en la cuenta de resultados, como son los derivados de instrumentos financieros mantenidos por la entidad con el fin de negociarlos en el mercado.

se procede a la clasificación de las partidas de ingresos y gastos, apareciendo solamente una única cifra indicando el déficit o superávit de periodo, de igual modo que la actual versión española.

Como ya se ha indicado, la aplicación del criterio del valor razonable para las valoraciones segunda y posteriores que establece el IPSASB conduce a la necesidad de buscar la mejor manera de informar acerca de una serie de resultados que por no estar realizados se considera no apropiado su traslado a la cuenta de resultados, a pesar de tener la consideración conceptual de tales. Para cumplir con esa labor informativa la IPSAS 1, siguiendo los pasos del IASB, propone un estado de cambios en el patrimonio neto, en el que se recogen, debidamente agrupados, los distintos conceptos que, no siendo objeto de incorporación a la cuenta de resultados, tienen esta consideración para, conjuntamente con la cifra de ahorro o desahorro neto del periodo procedente de la cuenta de resultados, las alteraciones derivadas de los cambios en las políticas contables, la rectificación de errores de ejercicios anteriores y las diferencias de conversión, explicar el movimiento que ha experimentado el neto patrimonial durante el periodo. Lógicamente, en ninguna de las normativas ibéricas al respecto existe este estado, al venir derivado en su mayor parte de la existencia del criterio del valor razonable.

Pasando al estado de flujos de tesorería, el cual como ya se ha indicado no figura en la normativa contable pública local española aunque si en el marco contable público general y en los planes públicos portugueses, cabe destacar la diferencia que presenta esta cuenta anual en la corriente internacional con respecto a los propuestos por el plan marco público español y el local portugués. Siguiendo los criterios establecidos por las normas internacionales de carácter privado, la IPSAS 2 presenta dicho estado de modo que se informe acerca de los flujos de efectivo habidos durante el periodo, debiendo quedar clasificados por actividades de gestión, de inversión y de financiación (Par.18; IPSAS 2); la normativa marco española, si bien diferencia las operaciones de gestión, deja el resto de los flujos de caja clasificados según su agrupación de naturaleza patrimonial; por lo que se refiere al POCAL el estado que se presenta no es estrictamente de flujos, como ya se ha indicado, cuya información se deriva de la dinámica presupuestaria y distingue entre flujos procedentes de operaciones presupuestarias corrientes y de capital, no presupuestarias y situación de tesorería.

Con respecto a la información de carácter presupuestario a difundir en los estados anuales, cabe destacar que en la actualidad solamente a través del indicado ED 27, elaborado siguiendo algunas de las recomendaciones de la comisión creada por el IPSASB y encargada de la elaboración del Research Report “Budget Reporting” (IFAC, 2004), se hace referencia de modo expreso a estos aspectos, en la medida en que la misma debe de complementar la información que se recoge en los estados financieros primarios, bien de la IPSAS 1 cuando la entidad sigue el criterio contable de devengo para su información económico patrimonial, o bien complementando los recogidos en la Cash Basis IPSAS cuando para ésta se aplique el criterio de caja.

En este sentido, la entidad deberá presentar una comparación entre las cifras actuales de los estados financieros y las cifras presupuestarias como un estado financiero adicional y por separado o en su caso añadiendo las columnas que correspondan a los estados financieros primarios IPSAS²⁴ (ED 27; Par. 15), indicándose por niveles de control legal las cifras iniciales y finales presupuestarias, las cifras actuales bajo un criterio comparable y por medio de las notas complementarias la explicación de las diferencias materiales entre las cifras presupuestarias y las actuales, salvo que estas diferencias queden explicadas en otros documentos contables públicos, en cuyo caso deberá hacerse referencia a los mismos en la memoria (ED 27; Pár. 12).

²⁴ Para ello será necesario que se siga el mismo criterio contable (Devengo o Caja) para la información presupuestaria y económico financiera y además se mantenga una misma estructura clasificatoria.

Puesto que el criterio sobre el que se sustenta la contabilidad presupuestaria no tiene por que ser coincidente con el de la contabilidad económico-patrimonial y dado que esta información debe estar en una base contable homogénea, de modo que se permita la comparabilidad (ED 27; Pár. 27), la reconciliación entre las cifras actuales y la información presupuestaria se deberá hacer de modo que si la entidad sigue el criterio de caja para la información patrimonial, aquella resultará de la comparación de cobros y pagos; si por el contrario, la entidad sigue para la elaboración y difusión de la información económico-patrimonial el criterio de devengo propuesto por el IPSASB, se reconciliarán las cifras de gastos e ingresos económicos y las cifras pagos y cobros por operaciones de gestión, inversión y financiación si sus presupuestos siguen el criterio contable de devengo, conciliándose únicamente las cifras pagos y cobros por operaciones de gestión, inversión y financiación si sus presupuestos siguen un criterio contable distinto del de devengo (ED 27; Par. 44).

La normativa que rige la elaboración y presentación de la información externa correspondiente a las administraciones públicas en Portugal y España, entre las que se encuentran las Entidades locales, establece que entre la información financiera de carácter primario se presente además de la información patrimonial y económica, otra de carácter presupuestario (estado de liquidación del presupuesto en España, mapas de ejecución presupuestaria en Portugal) así como diversa información presupuestaria de desarrollo a suministrar en la memoria o anexos. Las normas elaboradas en el seno del IPSASB se centran básicamente en información de carácter económico-patrimonial no abordando inicialmente los aspectos presupuestarios. Ahora bien, con la publicación del ED 27 este organismo internacional ha iniciado una línea de trabajo en el ámbito presupuestario, que ha tenido su continuación con el ED 28 y que de acuerdo con lo señalado en el apartado del ED 27 dedicado a los propósitos del mismo, existe una clara intención de considerar y en su caso profundizar, mediante la elaboración de las correspondientes IPSAS, en los aspectos relativos a la información presupuestaria a publicar.

5. COMENTARIO FINAL

La nueva filosofía de gestión de los recursos económicos en las entidades públicas ha supuesto el traslado al seno de las mismas de una serie de conceptos e instrumentos utilizados en el ámbito de la empresa privada, así como de las tendencias de cambio imperantes para éstas. Uno de ellos, derivado de las necesidades que los mercados financieros internacionales presentan, es el actual proceso de armonización internacional de la información económico-financiera emitida por las empresas y necesaria para el adecuado proceso de toma de decisiones por parte de los distintos actores intervinientes en el funcionamiento del sistema económico.

El desarrollo del proceso de homogeneización de los outputs informativos procedentes de las distintas administraciones públicas existentes en los diversos países presenta peculiaridades propias derivadas de los rasgos que distinguen a estas entidades de las incluidas en el sector privado, tanto de índole jurídico, como de gestión, objetivos y campo de actividades. Ello no ha obstado para que las líneas maestras que guían el mencionado proceso de armonización internacional en el ámbito empresarial estén siendo objeto de un seguimiento cuasi-mimético en el sector de las entidades de naturaleza pública, si bien el proceso se encuentra hoy en día en un estado de aplicación muy incipiente.

En el caso de las entidades locales portuguesas y españolas, la normativa que rige su proceso de emisión de información externa en el ámbito económico, al configurarse a partir de la normativa pública general, y verse ésta a su vez profundamente influenciada por las líneas maestras seguidas por

el ámbito empresarial, parece verse abocada a seguir el camino marcado por aquélla, si bien en el caso español, como ha venido sucediendo a lo largo de toda su historia, con un significativo retraso y viéndose afectada por las lógicas peculiaridades diferenciales que presenta el sector público local frente al empresarial privado, tanto por lo que se refiere a los aspectos más importantes sobre los que informar, las condiciones jurídico-administrativas en las que se mueve y las diversas necesidades informativas que presentan los destinatarios de las informaciones generadas.

El proceso evolutivo referido, enfocado desde una perspectiva interna, tanto portuguesa como española, se ve potenciado por darse la circunstancia que el motor que empuja el proceso de armonización internacional en el sector empresarial, el IASB, ejerce una influencia muy significativa sobre las líneas a seguir por el ente que promueve la homogeneización en el ámbito de las administraciones públicas, el IPSASB, sección autónoma de la IFAC, convergiendo y potenciándose su influencia sobre las líneas de evolución del contenido y formato de la información económica a facilitar por nuestras entidades públicas en general y locales en particular.

En el caso de España, la situación que actualmente presenta la normativa contable pública local se caracteriza por estar constituida por unas disposiciones de muy reciente aplicación que, sin embargo, y como ya ha sucedido con anterioridad en este ámbito, surgen con un retraso tan considerable frente a la evolución que presenta los sectores público general y empresarial que podría decirse que su virtualidad práctica se ve sensiblemente menoscabada, en tanto que su último y básico antecedente, el Plan General de Contabilidad para la empresa privada, aprobado en 1990, se encuentra en proceso obligado de reforma, impelida la misma en último extremo, por los mismos posicionamientos doctrinales que animan el proceso de reforma en el ámbito de las administraciones públicas.

Por todo ello, las actuales diferencias informativas que cabe observar entre la realidad normativa local pública de los países ibéricos y la que presenta la doctrina del IPSASB, la cual se encuentra en un momento de sensible cambio evolutivo, son en una parte importante, aunque no única ni acaso primordial, reflejo de las diferencias que presenta la postura de la realidad contable empresarial portuguesa y española frente a la doctrina IASB. En consecuencia, cabe pensar que el obligado proceso de convergencia que las normas privadas portuguesa y española hacia el mencionado organismo internacional va a suponer en un plazo de amplitud incierta, al venir determinado por variables de muy amplia influencia, un sensible acercamiento del marco informativo al que se van a ver sometidas las entidades locales públicas ibéricas a las corrientes actualmente vigentes en el panorama contable mundial.

REFERENCIAS

- Barton, A. D. (1999): "Public and Private Sector Accounting- The Non-Identical Twins". *Australian Accounting Review*. Vol. 9. Nº 2. pp. 22-31
- Cea García, J.L. (2005): *El marco conceptual del modelo contable IASB: Una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*. Centro de Estudios Financieros. Madrid.
- Gonzalo Angulo, J.A. (2003): "Principales cambios que suponen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) respecto al Plan General de Contabilidad (PGC)". 5campus.org. Contabilidad Internacional. <<http://www.5campus.org/leccion/niif> >
- International Federation of Accountants (IFAC) (2000a): IPSAS 1, *Presentation of Financial Statements*. International Public Sector Accounting Standard Board. www.ifac.org
- (2000b): IPSAS 2, *Cash Flow Statements*. International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB). www.ifac.org

- (2000c): Study 11, *Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2001a): IPSAS 15, *Financial Instruments: Disclosure and Presentation*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2001b): IPSAS 16, *Investment Property*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2001c): IPSAS 17, *Property, Plant and Equipment*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2001d): IPSAS 19, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2002): Study 14, *Translation to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2003): Cash Basis IPSAS: *Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2004): *Budget Reporting*. Research Report. (IPSASB). www.ifac.org
- (2005a): ED 26, *Improvements to International Public Sector Accounting Standards*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2005b): ED 27, *Presentation of Budget Information in Financial Statements*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2005c): ED 28, *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*. (IPSASB). www.ifac.org
- López Hernández, A. M. (1996): *La Contabilidad Pública en el Subsector de la Administración Local*. ICAC. Madrid.
- Lucuix García, I. (2002): "Los métodos de reconocimiento de las transacciones como base del sistema contable público"; en Sierra Molina, G.; Ruiz García, E. (coord.): *La contabilidad y el control de la gestión pública*. Ed. Civitas. Madrid. Pp: 95-131.
- Lüder, K. (1997): "Accounting and financial Reporting of Local Governments in Germany and Continental Europe: On going Changes of Principles and Practices". Seminario sobre contabilidad pública en las Administraciones Locales. Generalidad de Cataluña – Escuela de Administración Pública. Barcelona
- Montesinos Julve, V. (1996): "La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 20. pp. 61-75.
- (2002): *Situación y reforma de la contabilidad pública en España: análisis desde una perspectiva autonómica*; en Sierra Molina, G.; Ruiz García, E. (coord.): *La contabilidad y el control de la gestión pública*. Ed. Civitas. Madrid. Pp: 31-52.
- Montesinos Julve, V.; Brusca Aljarde, I. (2006): "La armonización de la Contabilidad Pública en el contexto internacional", IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPUC. Logroño.
- Navarro Galera, A.; Rodríguez Bolívar, M.P. (2004): "Análisis de la utilidad del fair value para la valoración de activos de las administraciones públicas españolas". *Revista de Contabilidad*. Vol.7, nº 13. Enero-junio.
- Navarro Galera, A. (2005): "Una propuesta para la aplicación de los modelos de valoración de las normas internacionales a los activos de las entidades públicas españolas", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV- Nº126, Julio - Septiembre
- Pina Martínez, V.; Torres Prada, L. (1999): *Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las Administraciones Públicas*. 2ª ed. ICAC. Madrid.
- Sutcliffe, P. (2001): "The Challenges for State and Local Governments in the Twenty-First Century". Paper. International Forum on State and Local Governments. Accounting and Reporting. Mayo. Malaysia.
- Sutcliffe, P. (2002): "The Development of International Public Sector Accounting Standards". Paper. World Congress of Accountants. Noviembre. Hong Kong.
- Ward, G. (2005): "Serving the Public Interest". Intervención en la Conferencia Anual del Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. Junio. Manchester.