



La imagen fiel y los principios contables públicos

Antonio Gómez Ciria

Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas-ICAC

Concepto de imagen fiel

El término de *imagen fiel* no es un concepto sencillo, corresponde a la traducción de "true and fair view", el cual ha sido introducido en nuestro derecho como consecuencia de la adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Unión Europea.

La expresión "true and fair view" (traducción literal: *vista verdadera y justa*) debe entenderse en la situación del entorno jurídico, económico, político y social en el que se ha creado. Este concepto, en el Reino Unido, hace recaer sobre los administradores de la sociedad la obligación de informar a los accionistas y al público en general sobre la situación financiero-patrimonial de la empresa y sobre los resultados obtenidos durante el ejercicio. En consecuencia, los administradores deben presentar la información con criterios de objetividad y ecuanimidad.

El objetivo de los responsables de la elaboración y formulación de los documentos contables debe ser el de ofrecer al usuario la información que le permita obtener la imagen verdadera y objetiva de la situación financiero-patrimonial de la compañía y de los resultados obtenidos, para lo cual los demás principios y reglas utilizados en la elaboración de los estados financieros deben subordinarse al cumplimiento de la citada imagen fiel.

La supremacía del objetivo de imagen fiel significa que los administradores deberán incumplir la aplicación de

cualquier otro principio o criterio contable que impida que los estados financieros presenten la imagen fiel.

En el derecho anglosajón se considera de mayor importancia el fundamento de la transacción económica que la forma en la que se formalice, diciendo que "la sustancia debe prevalecer sobre la forma". Este derecho se caracteriza por una declaración de

principios generales donde son los profesionales y los jueces los encargados de indicar si una determinada situación ha cumplido el objetivo de la imagen fiel.

En contraposición, el derecho latino se caracteriza por la incorporación de criterios determinados que permitan concluir si se han cumplido todos los condicionantes necesarios para que unos determinados estados financieros presenten la imagen fiel de la sociedad.

La financiación de las empresas en el Reino Unido se realiza, principalmente, en el mercado de capitales. Por esta razón, la información elaborada por los administradores está orientada a satisfacer la necesidad de estos inversores, en especial a mostrar su resultado económico donde se ponga de manifiesto la realidad de poder generar recursos suficientes para repartir dividendos en ejercicios futuros.

En el caso de las empresas situadas en el continente, su financiación ajena se obtiene principalmente de las entidades financieras y, por ello, la presentación de la información se ha realizado, tradicionalmente, para la satisfacción de las necesidades de este tipo de entidades. En concreto, se incrementa la importancia de la solvencia para devolver los préstamos, tanto por la generación de recursos como por su garantía patrimonial, y se han desarrollado principios contables prudentes, orientados a garantizar el mantenimiento de los fondos propios en la empresa.

El objetivo de los documentos contables es ofrecer al usuario la información que le permita obtener la imagen verdadera y objetiva de la situación financiero-patrimonial y de los resultados obtenidos

Siguiendo al profesor Rivero⁽¹⁾ podemos decir que el concepto de imagen fiel no es algo cerrado ni definitivo, pudiendo seleccionar cuatro interpretaciones de dicha noción:

- **Imagen fiel como sinónimo de exactitud, objetividad, verdad.** Se entiende que si la información contable refleja todo lo importante, sin errores y lo expresa claramente, se está cumpliendo el requisito de imagen fiel.
- **Imagen fiel como cumplimiento de la regulación legal de los principios contables.** Se puede decir que es la aceptación histórica más usual entre los profesionales de la contabilidad y de la auditoría, sobre todo si nos atenemos al contenido de los informes favorables de auditoría: "representan la imagen fiel de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados...".
- **Imagen fiel como preeminencia del fondo sobre la forma.** Los profesionales que consideran esta aceptación de la imagen fiel están señalando la primacía de la interpretación, medida y representación de los hechos puramente económicos y financieros frente a la vertiente jurídica y fiscal de los mismos.
- **Imagen fiel como sinónimo de información útil.** A este respecto hay que indicar que la aplicación del principio de imagen fiel, en la confección de la información contable financiera, tiene como fin último que esta sea útil para los distintos usuarios de la misma.

En mi opinión, el concepto de *imagen fiel* tiene la característica de reunir, en una expresión tan breve, todas las cualidades que deben cumplir las cuentas anuales: haber sido elaboradas con objetividad y que dispongan de toda la información adecuada para su correcta interpretación por el usuario de la información. En definitiva, las diferentes acepciones del concepto de *imagen fiel* indicadas con anterioridad no son incompatibles entre sí, ya que para que los estados financieros representen la imagen fiel de la sociedad deben carecer de errores significativos, ser elaborados aplicando los principios contables que permitan conseguir la imagen fiel (estos principios pueden ser los generalmente aceptados y en caso contrario se

(1) Rivero Torre, P. "El concepto de imagen fiel en el Plan General de Contabilidad". Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad. ICAC, págs 157 - 164.



Aquilino Pravia (Secretario General IACJCE), a la izquierda, y Antonio Gómez Ciria (Presidente del ICAC), a la derecha.

Foto: Fernando Geijo

deben indicar los criterios utilizados en su elaboración), debe prevalecer la sustancia sobre la forma y reflejar las verdaderas consecuencias de las transacciones económicas, independientemente de la forma jurídica en la que se hayan formalizado, y contener la información útil para su correcta interpretación.

El concepto de *imagen fiel* fue introducido en nuestro derecho mercantil con la promulgación de la Ley 19/1989 de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CE en materia de sociedades; el Real Decreto 1564/1989 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y, por último, señalar el desarrollo reglamentario al respecto efectuado por el PGCP, aprobado por Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre.

Las citadas disposiciones regulan la imagen fiel en los siguientes términos:

- El Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece que las cuentas anuales "deberán ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad".
- El Código de Comercio, en su artículo 34 permite el incumplimiento de las disposiciones legales que impidan presentar la imagen fiel con la siguiente redacción:

"Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán las informaciones complementa-

rias precisas para alcanzar este resultado.

En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa".

- El PGCP desarrolla el concepto de imagen fiel de la siguiente forma:

"La imagen fiel si bien no es un concepto cerrado y delimitado trata de transmitir la doble noción de imparcialidad y objetividad que se debe perseguir en la elaboración de las cuentas anuales.

La imagen fiel es el corolario de aplicar sistemáticamente y regularmente los principios contables, entendiendo estos como el mecanismo capaz de expresar la realidad económica de las transacciones realizadas

A tal fin, no serán aplicables las disposiciones legales o exigencias jurídicas, en materia de contabilidad, relativas a una operación, que fueran, excepcionalmente, incompatibles con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales.

De este modo la empresa deberá ajustar sistemáticamente la contabilidad y sus cuentas anuales a los principios legales que les sean aplicables, excepto cuando esta aplicación conduzca a que los registros o



la formulación de las cuentas anuales distorsione la imagen que un tercero podría formarse sobre la "verdadera", en términos económicos, situación patrimonial y financiera y de los resultados habidos en el ejercicio...

La información contenida en las cuentas anuales debe ser: comprensible, relevante, fiable, comparable y oportuna".

De la lectura de las disposiciones legales citadas también se obtiene la conclusión de que la imagen fiel debe cumplir con todos y cada uno de los requisitos de las diversas acepciones indicadas anteriormente. La imagen fiel es sinónimo de veracidad y objetividad, debe elaborarse aplicando principios de contabilidad generalmente aceptados o aquellos que permitan presentar la verdadera imagen fiel, debe prevalecer el fondo sobre la forma y el contenido de la información de las cuentas anuales debe ser útil.

El PGCP indica en la norma de valoración 22ª que los principios de contabilidad generalmente aceptados son los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El PGCP y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo, que en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- d) La demás legislación que sea específicamente aplicable.

En las normas técnicas de auditoría se indica que cuando existan operaciones o hechos económicos no contemplados en la normativa anterior, el auditor basará su opinión profesional en normas contables facultativas emitidas por organizaciones nacionales o internacionales solventes, siempre que las mismas reúnan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- No sean contrarias a los principios y las normas contables obligatorias.
- Hayan sido aceptadas con generalidad por los profesionales mediante declaraciones expresas de las organizaciones en que aquéllos estén encuadrados.
- Su aplicación permita la obtención de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada.

Por lo tanto, los principios emitidos por AECA y las normas internacionales de contabilidad tienen carácter subsidiario para complementar los principios contables, siempre que contribuyan a la obtención de la imagen fiel.

La imagen fiel en el PGCP

En la introducción del PGCP (PGCP) se establece que: "en la primera parte se enuncian los principios contables públicos cuya aplicación conduce a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel de patrimonio, de la situación financiera, de la ejecución del presupuesto y de los resultados del sujeto contable.

También se indica que el concepto de imagen fiel se ha consagrado hasta sus últimas consecuencias, de tal forma que en el ámbito empresarial queda incluso por encima de disposiciones legales o exigencias jurídicas en materia de contabilidad. No se puede actualmente afirmar lo mismo en el ámbito de la Contabilidad Pública a cuyos sujetos contables obligan determinadas disposiciones por encima de cualquier concepto; no obstante, sería deseable que en aquellos casos excepcionales en que una disposición en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, tal norma fuera modificada para cumplir el objetivo de imagen fiel indicado.

En la parte dedicada al desarrollo de los principios contables públicos se vuelve a hacer énfasis en el concepto de imagen fiel y se indica expresamente que en el caso de que los principios contables públicos no sean suficientes para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel deberá suministrarse en la Memoria las explicaciones necesarias sobre los principios contables adicionales aplicados.

En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, se considerará impropio dicha aplicación. Todo lo cual se mencionará en la Memoria, explicando su motivación e indicando su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera, la ejecución del presupuesto y los resultados de la entidad".

Se considera conveniente resaltar que en el PGCP se indica que la aplicación sistemática de los principios contables públicos conduce a la con-

secución de la imagen fiel en las cuentas anuales. No obstante, también autoriza para el incumplimiento de los principios o el desarrollo de otros nuevos que permitan conseguir la imagen fiel explicando adecuadamente en la memoria el motivo de su elección y las consecuencias de su aplicación en el patrimonio, la situación financiera, de la ejecución del presupuesto y de los resultados de la entidad.

La aplicación de los principios para conseguir la imagen fiel es similar a la existente en el sector privado, con la única diferencia de la obligación de cumplir con la legalidad, de forma que si una ley establece unos criterios sobre contabilización que no permiten conseguir la imagen fiel debe ser cumplida la norma aunque se proponga su modificación.

Se considera conveniente resaltar la importancia que tiene la introducción del presupuesto entre los documentos de las cuentas anuales que deben cumplir el concepto de imagen fiel, dado que incorpora una información fundamental en las entidades de la Administración que no poseen fines de lucro.

Sería muy conveniente que se realizase una comparación entre la liquidación del presupuesto de un ejercicio y el del año anterior, de forma que se incorpore información fundamental para evaluar la gestión realizada en los diferentes ejercicios. Además, la información del presupuesto anterior debe elaborarse con los mismos criterios que la del año actual, tal y como se requiere para la presentación del balance y de la cuenta de resultados, evitando que el cambio de un criterio contable (como por ejemplo la periodificación de los intereses correspondientes a emisiones de deuda cupón cero con un plazo superior al año) induzca a conclusiones erróneas por comparar datos heterogéneos.

Análisis de los principios contables públicos

Seguidamente se comentarán las principales características de cada uno de los principios contables del PGCP y se compararán con los establecidos en el PGCP.

Principio de entidad contable

En el PGCP se considera entidad contable a todo ente con personalidad jurídica propia que tiene que formular y rendir cuentas, con la siguiente redacción:



La imagen fiel en las cuentas anuales es sinónimo de veracidad y objetividad

"Constituye entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas. Cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran podrán crearse subentidades, cuyo sistema contable esté debidamente coordinado con el sistema central".

El PGCP no incluye ningún principio de estas características dado que es en la legislación específica de cada tipo de sociedades donde se regula qué información se debe formular anualmente, quién debe aprobar las cuentas anuales, el plazo establecido legalmente para su aprobación, la publicidad mediante el depósito en el Registro Mercantil, etc.

La Ley General Presupuestaria desempeña en el sector público un papel similar a la legislación mercantil en el sector privado y, dado que la citada Ley se refiere a las obligaciones contables orientadas a la confección de la Cuenta General del Estado para su remisión al Tribunal de Cuentas para su fiscalización, no desciende a regular las obligaciones contables de cada uno de los entes con personalidad jurídica propia, motivo por el cual se ha tenido que recoger este principio en el PGCP.

De este principio debemos resaltar las características que tiene que cumplir un ente público para ser considerado entidad contable:

- Personalidad jurídica propia
- Presupuesto propio
- Que deba formular y rendir cuentas

Estas tres condiciones están interrelacionadas, ya que para contraer derechos y adquirir obligaciones además de poseer personalidad jurídica

se requiere que se disponga de crédito adecuado y suficiente. Lógicamente cuando se tiene autonomía por disponer de un presupuesto propio con capacidad de contraer derechos y adquirir obligaciones existe un responsable que debe formular y rendir las cuentas de su gestión.

Se considera conveniente resaltar que este principio permite la flexibilidad del ente público, eligiendo la organización que mejor se adapte a sus necesidades de gestión, dejándole libertad para decidir si obtiene la contabilidad de forma centralizada o descentralizada. En el caso de la descentralización no incluye criterios para su consolidación, pero en ausencia de los mismos debe interpretarse que las cuentas que formule el ente público no deben estar afectadas por su forma de organización y, en consecuencia, los gestores deben establecer los criterios de eliminación de las operaciones internas que se puedan originar por la implantación de un sistema descentralizado.

Principio de gestión continuada

La definición de este principio es equivalente a la del *principio de empresa en funcionamiento* establecido en la PGCP, donde se considera que la gestión de la empresa tiene duración ilimitada y que los principios contables no están orientados a determinar el valor del patrimonio en caso de venta o liquidación.

Principio de uniformidad

Este principio también tiene su equivalente en el PGCP con similar redacción, considerando conveniente indicar la importancia de la expresión *"tanto en el tiempo como en el espacio"*, ya que garantiza la comparabilidad de la información a lo largo del tiempo exigiendo que se apliquen con continuidad los principios contables en cada uno de los ejercicios y, en el caso de organizar la contabilidad de forma descentralizada, en cada una de las unidades contables tal y como permite el *principio de entidad contable*.

Principio del precio de adquisición

El PGCP también tiene este principio con la misma denominación y redacción. En el caso de que se realicen actualizaciones por disposición legal se efectuarán exclusivamente con efectos patrimoniales, porque no representarán el nacimiento de ningún derecho u obligación.

Principio de no compensación

Este principio se recoge en el PGCP con similar redacción, considerando conveniente indicar que la no compensación también es de aplicación a los criterios aplicables en la liquidación del presupuesto. No obstante, la Ley General Presupuestaria establece: *"Los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro, quedando prohibido atender obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o los ya ingresados, salvo que la ley lo autorice de modo expreso"*. De este precepto se exceptúan la devolución de ingresos indebidos que se aplican minorando el importe de los derechos reconocidos, de forma similar a la contabilización de las devoluciones de ventas en la contabilidad de las empresas mercantiles.

Aunque expresamente no se indican, existen otros preceptos legales que recogen los principios que deben aplicarse en el momento de confeccionar el presupuesto y de contabilizar su ejecución, como puede ser el principio de *"presupuesto bruto"* y el de *"universalidad"*; es decir, no se pueden compensar gastos con ingresos y, además, en el presupuesto se deben incluir la totalidad de los ingresos y de los gastos.

Principio de correlación de ingresos y gastos

Este principio, con redacción muy similar a la de su equivalente en el PGCP, introduce el concepto de *ahorro bruto*, positivo o negativo como el resultado de los entes públicos.

En este principio se pone de manifiesto una de las grandes diferencias existentes en el comportamiento económico de las entidades privadas frente a las entidades públicas, consistente en que las primeras optimizan sus decisiones de gestión con el objetivo de maximizar el resultado económico, mientras que los entes públicos tienen unos fines distintos que cumplir, para los cuales utilizan los recursos aprobados presupuestariamente con una aplicación determinada en el citado presupuesto, y la diferencia entre los ingresos y los gastos pone de manifiesto el ahorro o desahorro del ente público, pero no permite utilizar el resultado del ejercicio como indicador sobre la bondad de la gestión realizada. Simplemente pone de manifiesto si el ente público a gastado una cantidad

superior o inferior a los recursos disponibles y, como consecuencia, si con la gestión realizada se ha producido déficit o superávit.

Se considera conveniente indicar que es un principio adecuado para obtener el resultado económico-patrimonial de una unidad económica, pero que su aplicación en la ejecución del presupuesto tiene unos efectos limitados. En concreto, el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria establece que: "los recursos de la Hacienda del Estado y de cada uno de sus Organismos Autónomos se destinan a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por una Ley se establezca su afectación a fines determinados", por lo tanto al no existir, en general, una afectación entre los ingresos y los gastos se puede estar incurriendo en gastos en un ejercicio que generen ingresos en el ejercicio siguiente y, en cumplimiento del precepto legal, se imputarán a ejercicios presupuestarios diferentes.

En algunos conceptos como las tasas y precios públicos, cuyo importe se determina en función del coste incurrido para prestar el servicio o producir el bien que se entrega al usuario, si se puede aplicar el principio de correlación entre el ingreso y el gasto.

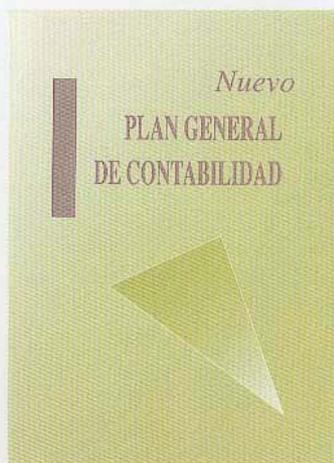
Principio del registro

En el PGCP se establece: "Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen".

Y, así mismo, se define este criterio de la siguiente forma: "Todos los hechos contables deben ser registrados en el oportuno orden cronológico, sin que puedan existir vacíos, saltos o lagunas en la información. El registro de los hechos debe efectuarse mediante los procedimientos técnicos más adecuados a la organización de la entidad contable, de forma que se garantice la coherencia interna de la información".

Este es uno de los principios más criticados por los profesionales ya que las organizaciones internacionales no lo han incluido entre sus principios. Resalta un aspecto formalista de la contabilidad y, además, la redacción del mismo relaciona los hechos económicos con el nacimiento del derecho u obligación. Evidentemente hay otros hechos económicos, como por ejemplo la cancelación derechos u obligaciones que no están incluidos en su definición.

La redacción de este principio en el PGCP evita alguna de las críticas realizadas a la definición de este principio en el Plan, ya que se refiere a los hechos contables (concepto más amplio) e indica los aspectos formales orientados a garantizar la coherencia interna. El problema se mantiene en el movimiento de las cuentas del Grupo O correspondientes a la ejecución del presupuesto, las cuales se reflejan en cuentas de orden.



Principio de prudencia

Este principio ha sido recogido en la legislación contable de las empresas mercantiles como el que prevalece en caso de conflicto en la aplicación de los principios contables. Es consecuencia directa del conservadurismo de nuestro entorno económico.

Sucintamente se puede expresar de la siguiente forma:

- Las pérdidas y gastos se registran cuando se conocen o prevén.
- Los beneficios e ingresos sólo se registran cuando se realicen.

En todo caso, indicar que hay que cuidar escrupulosamente la aplicación objetiva de este principio, de forma que resulta tan inadecuada la contabilización con excesiva prudencia como en el caso contrario.

En la definición de este principio en el PGCP se establece con claridad que no es de aplicación en la ejecución presupuestaria al indicar:

"No obstante, de acuerdo con la normativa vigente, estos gastos conta-

bilizados pero no efectivamente realizados, no tendrán incidencia presupuestaria, sólo repercutirán en el cálculo del resultado económico-patrimonial".

En la contabilidad pública el principio de prudencia no tiene el carácter de preferencial indicado en la contabilidad empresarial, porque con su aplicación se pretende que el sujeto contable sea conservador en el momento de cuantificar el excedente de explotación y, en consecuencia el beneficio distribuible, protegiendo a los acreedores al evitar su posible descapitalización. En los entes públicos el resultado del ejercicio no se distribuye, justificando que no sea necesario asignar a este principio un carácter preferencial.

Principio del devengo

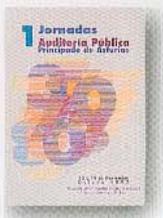
La definición de este principio en la contabilidad pública incluye el concepto expresado en la contabilidad empresarial ampliado con ciertas matizaciones. La contabilización presupuestaria tiene la peculiaridad de reflejar las transacciones económicas en el momento en el que se dictan los correspondientes actos administrativos, los cuales no tienen que coincidir necesariamente con la corriente real de los bienes y servicios. En el caso de que ciertas operaciones no se hayan aplicado al presupuesto, si deben registrarse contablemente a efectos de obtener el resultado económico-financiero. Por lo tanto, la aplicación del principio del devengo para la obtención del resultado financiero es idéntica en las contabilidades empresariales y públicas.

También se realiza una precisión en el PGCP orientada a aquellos casos en los que no se puede identificar la corriente real de los bienes y servicios, considerando que se produce en el momento en el que se reconocen los incrementos de obligaciones o derechos, o las correcciones valorativas que le afecten a elementos patrimoniales.

Principio de importancia relativa

Este principio es también conocido con la denominación de materialidad. Indicando que se puede incumplir alguno de los principios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados de la entidad contable.





Esta redacción es similar en los dos planes de contabilidad comentados. No obstante, en el PGCP se incluye la siguiente expresión:

"La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales".

Vuelve a ponerse de forma expresa la importancia de la legalidad en la formulación de las cuentas anuales de los entes públicos, lo que condiciona sustancialmente la aplicación de este principio en las citadas entidades.

Principio de imputación de la transacción y principio de desafectación

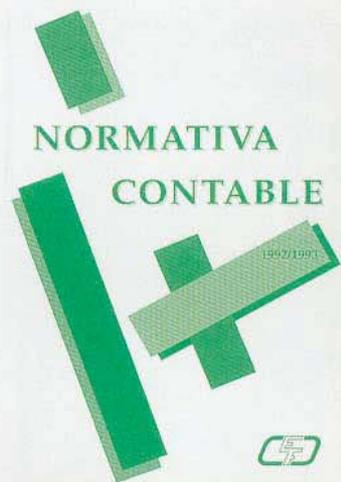
Estos dos principios están incluidos exclusivamente en el PGCP y hacen referencia a la imputación al presupuesto de las transacciones económicas, así como a la inexistencia de relación directa entre los ingresos y los gastos, dado que la totalidad de los ingresos se destinan a financiar la totalidad de los gastos.

En conclusión, la imagen fiel de las cuentas públicas está basada en principios contables públicos similares a los desarrollados para el ámbito empresarial, con las matizaciones propias de la ejecución del presupuesto en los entes públicos.

El PGCP establece que la aplicación de los principios contables públicos deberá conducir a que las cuentas anuales formuladas con claridad expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la ejecución del presupuesto y de los resultados de la entidad. En el caso de que los principios indicados no sean suficientes para obtener la imagen fiel, deberán suministrarse en la *Memoria* las explicaciones necesarias sobre los principios contables adicionales aplicados. También indica que en aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación, explicando en la *Memoria* su motivación e influencia sobre el patrimonio, la situación financiera, la ejecución del presupuesto y los resultados de la entidad.

Por último, señalar que el desarrollo de dichos principios se encuentra efectuado en la quinta parte del PGCP que se denomina "*Normas de Valoración*".

La Disposición Final 5ª del Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre por la que se aprueba el PGCP, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley de Auditoría, establecía la posibilidad de que el Presidente del ICAC pudiera dictar Resoluciones de obligado cumplimiento en desarrollo de las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales.



Esta competencia ha sido cuestionada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid como consecuencia del recurso planteado a la Resolución del Presidente del ICAC sobre las Normas de contabilización del inmovilizado inmaterial. Por Sentencia de 27 de octubre de este año del Tribunal Supremo se anula la anterior, indicando que el Presidente del ICAC puede aprobar resoluciones donde se desarrollen las Normas de valoración. Con esta sentencia se garantiza que todas las Resoluciones del ICAC se ajustan a la normativa vigente.

Como consecuencia de todo lo expuesto con anterioridad, se desea resaltar el gran avance que se ha producido en el desarrollo de la contabilidad pública, tanto en la información elaborada, como en los criterios aplicados para su confección y en la amplitud de la misma.

Información sobre el coste de los servicios

Hasta este momento se ha analizado el concepto de *imagen fiel*, el desarrollo de los principios contables públicos y su comparación con los

principios del Plan General de Contabilidad. Pero no debemos olvidar que una de las características de la información es su utilidad, para lo cual debe ser elaborada en el momento adecuado y contener toda la información demandada por los usuarios para la toma de sus decisiones.

El propio PGCP indica quienes son los destinatarios de la información de los entes públicos, incluyendo determinadas unidades de la Administración, las entidades privadas, asociaciones y ciudadanos interesados en la "*res pública*".

Considero que el trabajo normativo, de sistematización de la información y cantidad de información de las Administraciones Públicas, ha mejorado sustancialmente con el desarrollo de los principios contables públicos y la aprobación del PGCP, motivo por el cual debemos felicitar a la Intervención General de la Administración del Estado. ¿Pero podemos considerar que ha finalizado su trabajo?

En mi opinión, la información demandada por los ciudadanos es mayor de la contenida en las cuentas anuales. Los ciudadanos desean conocer la aplicación dada a los recursos públicos y el coste de los servicios prestados por la Administración.

En la empresa privada los ingresos se obtienen por la venta de sus productos y los gastos representan el coste de los factores necesarios para la producción de los mismos, indicando el resultado el excedente obtenido en la actividad, mostrando la eficiencia con la que se han administrado los recursos disponibles.

En la Administración Pública, de forma general, los ingresos proceden de impuestos, los cuales no tienen una relación directa con los servicios prestados por la Administración a los ciudadanos y el resultado de las cuentas anuales se corresponde con el ahorro o desahorro, pero no se puede considerar como un indicador de la eficiencia con la que se han administrado los recursos.

Los ciudadanos desean conocer cuál ha sido la aplicación de los impuestos que han satisfecho, cuáles son los servicios prestados a los ciudadanos y el coste incurrido en cada uno de ellos, así como los objetivos alcanzados. De esta forma se puede saber si la Administración ha actuado con eficiencia y eficacia.

Los ciudadanos demandan la implantación de la *contabilidad analítica* y el establecimiento de *indicadores de gestión* que faciliten la valoración de los servicios prestados por las distintas Administraciones.

Se debe continuar trabajando en la elaboración de principios contables de la contabilidad analítica, criterios para la medición del *output* como indicadores de gestión y relacionar el coste incurrido con los objetivos presupuestados, de forma que el ciudadano tenga información para comparar la gestión realizada en unidades homogéneas y en la misma unidad a lo largo del tiempo.

Otra de las líneas para continuar trabajando es el desarrollo de los principios que deben ser aplicados en la elaboración de los presupuestos, de forma que las comparaciones realizadas sean homogéneas y, en el caso de modificarse los criterios o los servicios prestados por el ente público, se corrijan los del ejercicio anterior, como si de un cambio de criterio contable se tratase, explicando las razones que originaron la modificación y los efectos que producen en las cuentas anuales.

La información contable en la Administración Local

Se ha comentado con anterioridad que una de las características que se exige a la información de las cuentas anuales es la homogeneidad en su elaboración, tanto para poder realizar la comparación de la evolución del sujeto contable como con otras entidades que realizan actividades similares.

En el caso de las corporaciones locales la comparación de la información adquiere mayor relevancia, dado que tenemos un número considerable de ayuntamientos con competencias para organizarse y gestionarse de forma muy diversa (prestando diferentes servicios con diferentes entidades jurídicas).

La gestión de las entidades públicas debe realizarse con economía, eficiencia y eficacia. Para cumplir estos principios en la prestación de los servicios públicos, las corporaciones locales pueden emplear diferentes formas jurídicas, pudiendo citar, entre otras, las siguientes:

- Prestación de servicios con medios propios.
- Concesión de la prestación del servicio.

- Constitución de sociedades mercantiles participadas al 100 % por la corporación local.

- Constitución de sociedades mixtas con mayoría pública.

- Constitución de sociedades mixtas con mayoría privada.

- Mancomunidades de municipios, etc.

El problema consiste en la definición de las entidades jurídicas que deben formar parte de las Cuentas Anuales de las Corporaciones Locales, establecer el perímetro de consolidación y los criterios que deben ser aplicados en la obtención de las cuentas consolidadas.

La corporación local tiene libertad para elegir la forma de organización que permita gestionar los recursos de forma más eficiente, pero debe elaborar la información para los ciudadanos con criterios que permitan su correcta interpretación.

Por ejemplo, supongamos un ayuntamiento que en un ejercicio construye aparcamientos públicos y contrata las obras para el mantenimiento y mejora de las vías públicas, así como la construcción de túneles para mejorar el tráfico rodado; pero en el ejercicio siguiente adopta la decisión de celebrar un concurso de aparcamientos para residentes, obligando a la empresa constructora a realizar el aparcamiento y un túnel, autorizándole a la empresa constructora a vender las plazas de aparcamiento al precio necesario para resarcirse del coste de las obras realizadas.

Con este cambio de criterio una empresa privada realiza las inversiones y recupera su precio directamente de los ciudadanos. La actividad realizada por el ayuntamiento en los dos años consecutivos es similar, pero la concesión a la empresa privada no ha tenido efectos presupuestarios, se ha producido una minoración en los gastos y en los ingresos aplicados al presupuesto de la corporación local. La información facilitada por la comparación de la liquidación del presupuesto permite obtener como conclusión que el ayuntamiento ha gestionado mejor sus recursos en el segundo ejercicio, ya que con menos gasto ha realizado el mismo servicio a los ciudadanos y al tener menores ingresos se puede pensar que ha reducido su presión fiscal.

Evidentemente esta afirmación no es correcta, porque si se produjese la

consolidación, incorporando la actividad realizada por la empresa privada siguiendo el mandato del ayuntamiento, se obtendría el mismo presupuesto que en el año anterior.

Este ejemplo ha sido simple, pero lo considero ilustrativo, ya que pone de manifiesto la necesidad de definir el perímetro de consolidación en las corporaciones locales y los criterios que deben ser aplicados en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas.

Si se toma como referente el sector empresarial, el criterio para la definición del perímetro de consolidación está establecido en función de las participaciones en el capital de las empresas del grupo.

En el caso de los ayuntamientos no necesariamente tiene que existir participación en el capital de la entidad que va a prestar el servicio (mancomunidad de bienes, empresa privada, etc.), por lo tanto se debe investigar en el desarrollo de principios que permitan delimitar objetivamente el campo de actuación de las corporaciones locales.

Actualmente los municipales no tienen la obligación de consolidar presentado las cuentas anuales individuales de cada uno de los entes del ayuntamiento que pueden ser organismos autónomos o empresas públicas. Algunos de los grandes ayuntamientos han constituido verdaderos *holdings* de empresas. Se considera que, en ausencia de unas cuentas anuales consolidadas, la mayoría de los ciudadanos no disponen ni de tiempo, ni de formación adecuada para su correcta interpretación.





Desde sectores académicos y de la propia Administración Pública se han cuestionado la utilidad de consolidar los estados financieros de entidades locales con entidades mercantiles que, además de estar sujetos a regímenes legales distintos, realizan actividades muy diferentes tales como: policía, vivienda, bibliotecas, agua, transporte urbano, recogida de basuras, etc.

Sin embargo, dado que todos son servicios públicos que pueden ser prestados directamente por el Ayuntamiento, las cuentas consolidadas serían equivalentes a las de una corporación que actuase de forma centralizada.

En definitiva, resulta necesaria la realización de la consolidación para que las cuentas anuales presenten la verdadera imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Otro problema adicional, y directamente relacionado con el anterior, es la elaboración del presupuesto consolidado.

Deseo indicar que estos problemas no son exclusivos de nuestro país, si no que internacionalmente no se ha desarrollado una solución generalmente aceptada.

Conclusiones

El concepto de *imagen fiel* en las cuentas de las entidades públicas y de las sociedades mercantiles es similar, ya que no existen grandes diferencias entre los principios contables aplicados en cada uno de los planes de contabilidad que regulan los citados sectores.

En el ámbito de las entidades públicas se incluye la información sobre la liquidación del presupuesto, ampliando la información elaborada por las empresas mercantiles, y los principios contables públicos están afectados por el principio de legalidad que se debe cumplir en la ejecución del presupuesto.

Como destinatarios de la información contable elaborada por las entidades públicas se deben incluir a los ciudadanos y, por ello, habrá que elaborar la información orientada a satisfacer las necesidades de los mismos con los criterios adecuados para su correcta interpretación. Por este moti-

vo, se elaboran las cuentas anuales con criterios similares a los de las entidades mercantiles, pero matizados por el *principio de legalidad*.

Los usuarios demandan que la información sea homogénea y comparable, por esta razón se debe incrementar la información anual con la comparación de los presupuestos de dos ejercicios consecutivos en términos homogéneos, corrigiendo (en el caso de ser necesario el del ejercicio anterior), presentar la liquidación del presupuesto y justificar las causas que han originado las diferencias entre los importes presupuestados y liquidados.

Los ciudadanos también demandan el conocimiento de los costes de

de consolidación y desarrollar los criterios de consolidación. Este es un problema que no se encuentra solucionado internacionalmente.

En los últimos años se han producido grandes avances en la elaboración de la información pública de los entes públicos y en el marco conceptual de la contabilidad pública, deseando que se continúe trabajando en esta línea ya que, tal y como se acaba de exponer, quedan temas muy importantes por desarrollar. ■

Bibliografía

- Casado, S. Los nuevos principios y normas contables públicas. Boletín de AECA nº 37, págs 34 - 36.

- Pina Martínez, V. y Torres Pradas, L. Descentralización de servicios públicos y consolidación de cuentas en la administración local. I Premio de Estudios Financieros 1997. Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 173-174.

- PGCP. Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

- PGCP. Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994.

- Pou Díaz, J. El nuevo PGCP. Boletín de AECA nº 37, págs 29 - 33.

- Rivero Torre, P. El concepto de imagen fiel en el PGCP. Comentarios sobre el nuevo PGCP. ICAC, págs 157 - 164.

- Vela Bargues, J.M. El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la contabilidad Pública española. II Premio Carlos Cubillo Valverde. ICAC.

*La gestión de las
entidades públicas
debe realizarse
con economía,
eficiencia y
eficacia*

los servicios públicos, por lo que se deberían desarrollar los principios de la contabilidad analítica para elaborar esta información.

En el caso concreto de las corporaciones locales, que prestan muchos servicios públicos y tienen autonomía para organizarse de la forma que consideren más adecuada con el fin de conseguir la eficiencia, eficacia y economía en la gestión de los fondos públicos, se debe proceder a la elaboración de las cuentas anuales consolidadas. Para poder elaborar las citadas cuentas se tienen que solucionar los problemas de definición del perímetro