

Los Balances de las Corporaciones locales

por

RAFAEL BARRIL DOSSET

Interventor de Fondos de Administración Local

La creciente importancia de la actividad económica de las Corporaciones locales, hace conveniente resaltar la distinción ya clásica entre Administración-Autoridad y Administración-Empresa.

Es natural que sectores tan distintos de la Administración requieran para contabilizar sus operaciones económicas diferentes sistemas de contabilidad y, por tanto, distintas estructuras de Balances.

1. LOS BALANCES EN LA ADMINISTRACIÓN-EMPRESA

I. La estructura de los Balances es consecuencia de las siguientes premisas:

a) Sistema de Contabilidad:

La contabilidad de la Administración-Empresa debe ser presupuestaria, tanto por la naturaleza oficial de su titular, como por permitirlo la propia estabilidad del servicio público.

Y debe ser también especulativa, como corresponde a una empresa que puede realizarse por gestión privada, en la que el coste es fundamental y cuyos resultados se comparan con los obtenidos por la empresa privada, para deducir la conveniencia

de perseverar en la municipalización o traspasar el servicio a particulares.

No hay inconveniente en que determinadas contabilidades especulativas sean presupuestarias. El creciente intervencionismo del Estado tiende a estabilizar tarifas de servicios públicos y hasta precios de artículos varios de demanda inelástica; y al no estar sometidos los negocios a las bruscas alteraciones de la ley de la oferta y la demanda, cada vez es más fácil aplicar el presupuesto a estas empresas.

Asimismo la contabilidad presupuestaria está especialmente recomendada en las empresas que trabajan a contrata.

Quizá por estas razones, uno de los temas del 7.º Congreso internacional de expertos contables, celebrado en Amsterdam del 9 al 13 de septiembre de 1957, se titulaba «El presupuesto de la Empresa y la modernización de la contabilidad».

De lo dicho se desprende que la contabilidad de la Administración-Empresa puede ser simultáneamente especulativa y presupuestaria. Pero ¿se llevará por sistema administrativo o por partida doble?

En principio estimamos que tanto las contabilidades administrativas como las especulativas pueden llevarse por ambos sistemas. Pero normalmente se recomienda el sistema administrativo para las contabilidades administrativas y presupuestarias, y la partida doble para las contabilidades especulativas, sean o no presupuestarias.

En nuestra opinión, no debe imponerse preceptivamente la partida doble, y se debe dejar en libertad a los Interventores para que elijan entre uno y otro sistema, atendiendo a sus particulares inclinaciones o a la preparación del personal que ha de llevar los libros de Contabilidad, pues como veremos, en ambos casos pueden obtenerse Balances y cuentas de resultados de la misma estructura.

b) Independencia de la contabilización de los servicios de Administración-Empresa:

Según la legislación vigente (arts. 174-3 y 432 de la Ley de Régimen local y regla 73 de la Instrucción de Contabilidad), la con-

tabilidad de los servicios municipalizados que se prestan por gestión directa, se llevará con independencia de la general del Municipio, debiendo publicarse los Balances y las liquidaciones. También será independiente la contabilidad de los servicios prestados por empresa privada o mixta.

Pero por el contrario, cuando el servicio municipalizado se presta por gestión directa sin órgano especial, según el artículo 68 del Reglamento de las Corporaciones locales, desenvolverá su régimen financiero dentro del presupuesto ordinario.

En nuestra opinión, el ideal sería llevar contabilidad independiente en todo caso de municipalización o provincialización, sin perjuicio de que se cargasen al presupuesto o contabilidad especial del servicio los gastos generales satisfechos con cargo al presupuesto ordinario, según establecía el Estatuto (art. 175).

En cuanto a los servicios económicos mínimos obligatorios que se gestionan sin expediente de municipalización (art. 42 del Reglamento de Servicios), pueden y deben contabilizarse dentro del presupuesto ordinario.

c) Cálculo de los beneficios :

Los servicios públicos gestionados por empresas privadas que van a revertir con el tiempo a un organismo oficial, presentan problemas especiales de contabilización, cuya solución depende de los términos de la concesión del servicio.

La posición de la Administración-Empresa es diferente, pero, ¿ conviene se planteen estos problemas en sus servicios para conseguir una mayor similitud con las empresas gestionadas por particulares ?

Acertadamente la Ley de Régimen local no precisa norma alguna, pero sí las encontramos en el Reglamento de Servicios (artículo 81), que prescinde de la amortización del activo y capital propio invertido. Sin entrar en el asunto, sólo indicaremos que quizá fuese mejor no reglamentar normas de aplicación general, pues las soluciones deben depender de las circunstancias particulares de cada expediente de municipalización.

II. En cuanto a la estructura del Balance no existe prescripción alguna expresa en la legislación vigente, ni tan siquiera una

vaga pero acertada referencia, como la que hacía el artículo 136 del Reglamento de Hacienda de 1924, según el cual las cuentas y liquidaciones de los servicios municipalizados deberían rendirse en la forma usual de la industria y comercio, que sabemos acepta el universal sistema de la partida doble.

La aparente dificultad de lograr estos Balances con una contabilidad llevada por el sistema administrativo, se resuelve siguiendo ideas que indicamos al tratar de los Balances de la Administración-Autoridad.

Finalmente, los diversos Balances de los servicios municipalizados o provincializados, pueden refundirse en uno sólo, siguiendo las normas habituales para la consolidación de Balances, que resuelven incluso el problema de la consolidación de las empresas mixtas.

Si se dictasen normas para racionalizar los Balances y cuentas de resultados (como existen para las Sociedades anónimas y limitadas), podría formarse el Balance provincial y nacional de la Administración-Empresa de las Corporaciones locales, que sería uno de los instrumentos para la formación de la contabilidad nacional.

2. LOS BALANCES EN LA ADMINISTRACIÓN-AUTORIDAD

I. La contabilidad de la Administración-Autoridad, lo mismo que la de las entidades y sociedades que no persiguen lucro (Cámaras de Comercio, casinos, círculos de recreo, etc.), están sujetas reglamentaria o estatutariamente a un presupuesto. Todas estas contabilidades tienen además de común, que contabilizan separadamente la liquidación del presupuesto y las modificaciones patrimoniales.

La separación en la Administración-Autoridad de los resultados presupuestarios y patrimoniales es admisible porque el coste del servicio no tiene tanta importancia como en la Administración-Empresa, ya que se trata de servicios que necesariamente han de prestarse por gestión directa y no pueden tras-

pasarse a particulares. Además, las comparaciones se realizarán entre Corporaciones sujetas a un mismo sistema de contabilidad.

Dentro de la Administración-Autoridad, encontramos tres grupos de contabilidades: la contabilidad patrimonial, la presupuestaria y la de valores independientes y auxiliares del presupuesto.

De cada uno de estos grupos de contabilidades, estimamos debe formarse un Balance, refundiendo a continuación los tres en uno sólo, y obteniendo así el Balance general de la Administración-Autoridad de un Ayuntamiento, y por refundición sistemática de estos, los Balances provinciales y, finalmente, el Balance nacional.

Pero antes de entrar en el detalle de cada uno de estos Balances, nos parece necesario extendernos, más de lo que deseáramos, en algunas consideraciones sobre la contabilidad de valores independientes.

II. *Sobre la contabilidad de valores independientes y auxiliares del presupuesto.*

a) *Contenido:*

El contenido de las cuentas de la contabilidad de valores independientes, según la norma 6 de la regla 25 de la Instrucción de Contabilidad se reduce conceptualmente a dos grupos: a) metálico y valores ajenos y no disponibles, y b) valores de sólo valor nominal propiedad de la Corporación.

Sin embargo, en otros lugares de la Ley de Régimen local y en la misma Instrucción de Contabilidad, se habla de «operaciones de Tesorería». Estas operaciones o cuentas podrían contabilizarse dentro de la contabilidad de valores independientes, pero diferenciándolas de las fianzas y depósitos, por ser conceptualmente «metálico ajeno disponible».

Asimismo también podría ampliarse el contenido de la contabilidad, con la inclusión de ciertas cuentas «patrimoniales», de «metálico» o «valores».

Con estas ampliaciones, que más adelante desarrollaremos, podríamos formar el siguiente esquema del contenido de la contabilidad de valores independientes.

Metálico..	{ Patrimonial Ajeno....	{ Disponible... No disponible.	{ Superávits de presupuestos extraordinarios. Ventas de bienes patrimoniales.	{ Letras, etc. C./crédito.
			{ Fianzas y depósitos. Fondo de Inspección. Tesoro público. Instituto Nacional de Previsión, etc.	
Valores...	{ Patrimonial Fiscal y nominal..... Ajeno no disponible.....		{ Créditos por superávits de presupuestos extraordinarios. Créditos por venta de bienes patrimoniales. Valores mobiliarios.	
			{ Deudores por pliegos de cargo. Obligaciones municipales en Cartera. Timbre municipal, etc., etc.	
			{ Fianzas y depósitos.	

Esta clasificación aparecerá recogida en el Balance de la contabilidad de valores independientes y auxiliares del presupuesto.

b) *Cuentas patrimoniales* :

Entendemos por cuentas patrimoniales las destinadas a recoger el producto de la venta de los bienes patrimoniales, superávits de presupuestos extraordinarios y los valores mobiliarios propiedad de la Corporación. Consideremos separadamente cada uno de ellos :

1.º Productos de venta de bienes patrimoniales :

La contabilización de los ingresos y débitos por venta de bienes patrimoniales puede hacerse de las formas siguientes :

a') En el presupuesto extraordinario, en cuyo estado de ingresos figuren expresamente consignados.

Esta contabilización es correcta de conformidad con el apartado d) del artículo 695 de la Ley de Régimen local.

b') En el presupuesto ordinario en curso.

Esta contabilización no es correcta, según el núm. 2 del artículo 431 de la Ley de Régimen local.

c') En valores independientes.

Recomendamos esta contabilización cuando el presupuesto

extraordinario en el cual haya de ingresarse, se encuentre todavía en tramitación, o cuando no exista aún. Esta cuenta figuraría en el Balance patrimonial en concepto de Fondos de Reserva, en sustitución del Patrimonio enajenado.

2.º Superávits de presupuestos extraordinarios:

La contabilización de los superávits de los presupuestos extraordinarios puede hacerse de las siguientes formas:

a') En el presupuesto extraordinario en cuyo estado de ingresos figuren expresamente consignados.

Esta contabilización es correcta de conformidad con el apartado a) del artículo 695 de la Ley de Régimen local.

b') En el presupuesto ordinario en curso.

Esta contabilización es discutible, pero estimamos debe rechazarse, de acuerdo con el número 2 de los artículos 691 y 694 de la Ley de Régimen local. Debe tenerse presente, que si se ingresa en el presupuesto ordinario, si éste arroja superávit, forma parte del mismo y puede financiar indirectamente modificaciones de crédito en el presupuesto ordinario; y si hay déficit o el superávit del presupuesto ordinario es menor que los superávits de los presupuestos extraordinarios ingresados en el mismo, resultará que, indirectamente, el déficit del presupuesto ordinario se enjuga con superávits de presupuestos extraordinarios.

c') Permaneciendo en el mismo presupuesto extraordinario.

Esta solución es correcta y sólo tiene el inconveniente de que tendrán que permanecer abiertos los libros del presupuesto extraordinario, hasta que se decida la aplicación del superávit.

En relación con la liquidación de presupuestos extraordinarios, conviene se permita expresamente su liquidación cuando finalizado el presupuesto, aún quedan algunas cantidades pendientes de cobro, como por ejemplo, anualidades de contribuciones especiales fraccionadas. De esta forma se impedirían algunos atesoramientos de superávits sin liquidar, por temores de interpretación reglamentaria.

d') En valores independientes.

Consideremos repetido aquí lo dicho al tratar de la contabilización en esta contabilidad de los productos de venta de bienes

patrimoniales. Pero podemos añadir, que tanto entonces como ahora puede existir venta o superávit en metálico o en crédito, que se contabilizarán, respectivamente, en los grupos «metálico» y «valores».

3.º Valores mobiliarios.

Según el artículo 201 de la Ley de Régimen local y artículo 36 del Reglamento de Bienes de las Corporaciones locales, los títulos de los valores mobiliarios o sus resguardos se conservarán en la Caja municipal, bajo la responsabilidad de los tres claveros. Por consiguiente, deberán figurar en el Libro general de arqueos, y para ello tendrán que contabilizarse.

El modo de contabilizarlos puede ser haciéndolos figurar en la contabilidad de valores independientes por su precio de inventario.

c) *Operaciones de Tesorería.*

Las operaciones de Tesorería están autorizadas por los artículos 782 y 783 de la Ley de Régimen local y aparecen citados en la regla 32 de la Instrucción de Contabilidad. No figuran expresamente en la norma sexta de la regla 25 de la Instrucción de Contabilidad, pero estaban incluidas inicialmente por el artículo 341 del Decreto de 25 de enero de 1946, y el artículo 763 de la Ley de Régimen local de 16 de diciembre de 1950.

Creemos que las operaciones de Tesorería deben contabilizarse dentro de valores independientes, y no dentro del presupuesto, al cual financian transitoriamente.

La ventaja de contabilizar independientemente el presupuesto y las operaciones de Tesorería, consiste principalmente en que nos permite comprobar la situación financiera en los Balances.

Si las contabilizamos separadamente, el presupuesto ofrecerá una existencia en números rojos que resaltará su situación deficitaria. Y este déficit de Caja, quedará justificado legal y financieramente, por la cuenta abierta en la contabilidad de valores independientes.

La contabilización se efectuará al concederse el crédito o préstamo por todo el valor concedido, mediante un mandamien-

to de ingreso. Antes de hacer uso del préstamo, su importe se encuentra materializado en la segunda parte del Libro general de arqueos, como existencia disponible, ya realmente (en caso de préstamo), ya en crédito a la vista (en caso de crédito).

A medida que vamos utilizando el préstamo o el crédito, la existencia real de dinero, o la meramente crediticia, va disminuyendo en la misma cuantía que van aumentando los números rojos en las existencias del presupuesto al cual financian transitoriamente.

Finalmente, añadiremos que en nuestra opinión sería conveniente autorizar expresamente operaciones de Tesorería con cargo a superávits del presupuesto ordinario o de presupuestos extraordinarios u otros Fondos de Reserva, ahorrando de esta manera intereses bancarios. Su contabilización no tiene problema especial; solamente indicaremos que la cuenta no tendrá el carácter de «ajeno disponible», sino que seguirá siendo «patrimonial».

3. LOS BALANCES EN LA ADMINISTRACIÓN-AUTORIDAD

Indicado ya el amplio contenido que damos a la contabilidad de valores independientes, exponemos a continuación los tres Balances que corresponden a los tres grupos de la contabilidad de la Administración-Autoridad, y el Balance general que refunde todos ellos.

a) *Balance presupuestario.*

El Balance general de las contabilidades presupuestarias se forma a su vez por la integración de cada uno de los balances de los presupuestos en ejecución, con excepción de los presupuestos especiales por los servicios municipalizados. Pero teniendo todos ellos la misma estructura, pueden figurar detallados en columna interior en el Balance presupuestario.

La estructura de los presupuestos ordinarios y especiales antes de la liquidación es la siguiente :

ACTIVO

1. Cajas y Bancos.
2. Créditos presupuestarios pendientes de cobro.
3. Ingresos presupuestados sin liquidar.
4. Déficit presupuesto refundido.

PASIVO

5. Débitos presupuestarios pendientes de pago.
6. Gastos presupuestados sin liquidar.
7. Exceso de ingresos liquidados sobre los presupuestados.
8. Superávit presupuesto refundido.

La estructura de los balances de los presupuestos extraordinarios sin liquidar es igual a la de los anteriores, con exclusión de las cuentas núms. 4 y 8.

La suma de las cuentas de Activo es, en todo caso, igual a las del Pasivo.

Llegado el momento de la liquidación del presupuesto, el superávit o déficit se obtiene conjugando los elementos positivos de las cuentas núms. 6, 7 y 8, con los elementos negativos de las cuentas núms. 3 y 4. Por consiguiente, dichas cuentas desaparecerán sustituidas por las de déficit y superávit.

Ya hemos indicado que en los presupuestos extraordinarios no intervendrán las cuentas núms. 4 y 8, y, por tanto, la liquidación se efectuará conjugando las núms. 6 y 7, con la cuenta núm. 3.

El superávit del presupuesto refundido disminuye por transferencias del mismo presupuesto ordinario, o por transferencias para financiar presupuestos extraordinarios. En ambos casos la disminución del superávit se compensará contablemente incrementando la cuenta núm. 6 del Balance presupuestario, titulada «Gastos presupuestados sin liquidar». En el Activo no se producirá movimiento de fondos cuando la transferencia se realice dentro del mismo presupuesto; pero en el caso de aplicarse superávit del presupuesto ordinario, a nuevos presupuestos extraordinarios, disminuirán las existencias de Caja del presupuesto ordinario en la misma cantidad que aparecerán en el nuevo presupuesto extraordinario.

Hemos dicho antes que en columna interior podrían figurar subdivididas las cuentas del Balance presupuestario, con indicación de cada uno de los presupuestos en ejecución. Pero esta subdivisión podría hacerse también por capítulos y artículos

de los presupuestos, si se dotase a todos de una misma estructura como ha hecho el Estado por Orden ministerial de 26 de julio de 1957, con sus presupuestos y los de los organismos autónomos.

Esta racionalización presupuestaria tiene como finalidad facilitar al Instituto Nacional de Estadística los datos precisos para formar los Balances nacionales. La importancia de conseguir su formación es tal, que incluso el Consejo Nacional de Economía colaborará en su formación según Decreto de 19 de septiembre de 1957.

b) Balance de valores independientes y auxiliares del presupuesto.

Este Balance se realizará a una sola cara, siguiendo el esquema expuesto al tratar de la contabilidad de valores independientes y auxiliares del presupuesto.

Pero a efectos de su traspaso al Balance general, se deberá deducir previamente, de su importe total, las cuentas patrimoniales, las cuales pasarán primeramente por el Balance patrimonial, y de éste al general.

El importe de la diferencia figurará bajo una sola rúbrica en Balance general con la denominación de «Cuentas transitorias», figurando por el mismo importe en el Debe y en el Haber.

c) Balance patrimonial.

a') Las cuentas del Balance patrimonial procederán de dos sectores. Por una parte, procederán del inventario, y, por otra, de la contabilidad de valores independientes.

Las cuentas del inventario aparecerán en el Debe por los bienes que componen el Activo, según la terminología del artículo 17 del Reglamento de Bienes. La contrapartida de estas cuentas en el Haber, la formarán por una parte el Pasivo exigible a largo plazo, que no figura como es natural en las relaciones de acreedores; y por otra, el patrimonio, que aparecerá determinado por la diferencia entre el Activo y el Pasivo exigible.

Las cuentas de valores independientes que aparecerán en el Balance patrimonial, serán las cuentas patrimoniales ya citadas.

Las cuentas de «valores mobiliarios» de la contabilidad de

valores independientes, ya habrán sido contabilizadas en el Activo, pues aparecerán en el epígrafe cuarto del inventario, según el citado artículo 17 del Reglamento de Bienes.

Las cuentas de superávit de presupuestos extraordinarios y las de venta de bienes patrimoniales, aparecerán en el Activo con las denominaciones de «Caja y Bancos» y «Créditos pendientes de cobro», según los casos. En el Pasivo, las contrapartidas serán los correspondientes Fondos de Reserva.

Pero teniendo en cuenta que el epígrafe 4.º del inventario se titula «Valores mobiliarios, créditos y derechos de carácter personal de la Corporación», no existe en nuestra opinión inconveniente alguno para refundir en dicha cuenta los «valores mobiliarios», con los «créditos por superávits de presupuestos extraordinarios y ventas de bienes patrimoniales».

Según lo dicho, el Balance patrimonial será el siguiente :

ACTIVO	PASIVO
1. Caja y Bancos.	10. Patrimonio.
2. Inmuebles.	11. Fondos de Reserva por superávits de presupuestos extraordinarios.
3. Derechos reales.	12. Fondos de Reserva por venta de bienes patrimoniales.
4. Muebles de carácter histórico, artístico o de considerable valor económico.	13. Fondos de amortización.
5. Valores mobiliarios, créditos y derechos de carácter personal de la Corporación.	14. Obligaciones en circulación.
6. Vehículos.	15. Préstamos con interés.
7. Semovientes.	16. Anticipos reintegrables sin interés
8. Muebles no comprendidos en los anteriores epígrafes.	17. Otras deudas y cargas.
9. Bienes y derechos revertibles.	

Hemos hecho figurar en el Pasivo la cuenta de «Fondos de amortización», porque consideramos conveniente queden contabilizadas las depreciaciones contables que periódicamente se efectúen.

b') Según el artículo 770 de la Ley de Régimen local, la función contable comprende incluso la determinación exacta de las cuentas patrimoniales, y de almacenes y establecimientos de la Entidad local.

En nuestra opinión, este artículo no ha sido suficientemente desarrollado ni en la legislación, ni en la práctica. Y sin embargo, sería muy conveniente llevar al día una contabilidad patrimonial en la que se recogiesen las disminuciones del Pasivo por pago de anualidades, o trimestralidades, así como las variaciones de las existencias inventariables, ya por adquisición, ya por consumo o extinción.

d) *Balance general.*

Se forma por superposición del Balance presupuestario y el patrimonial, figurando también en ambos lados las «Cuentas transitorias», según hemos ya indicado.

En realidad, la única cuenta de los Balances presupuestarios y patrimonial que se refundirá será la de «Caja y Bancos».

Las cuentas del Activo patrimonial y del Pasivo exigible del Balance patrimonial, podrían refundirse, agrupando, por ejemplo, en el Activo, las cuentas números 2 a 9, ambas inclusive, en una sola cuenta, y lo mismo en el Pasivo con las cuentas números 14 a 17, ambas inclusive. También podrían agruparse las cuentas números 11 y 12.

Otra forma de presentar la síntesis, sería la de agrupar los bienes del Activo del inventario atendiendo a su naturaleza jurídica: bienes patrimoniales, comunales, de servicio público, de autoridad y de naturaleza económica no municipalizados o provincializados. El Activo y Pasivo de los servicios municipalizados y provincializados se recogerá en los Balances de la Administración-Empresa.

El superávit del presupuesto ordinario refundido tiene carácter de Fondos de Reserva, pero no convendrá sumarlo con los Fondos de Reserva que aparecen en la contabilidad patrimonial, porque estos últimos no pueden aplicarse para financiar atenciones ordinarias, salvo en caso de calamidad pública.

Estos Balances podrían formarse trimestralmente en cada Corporación, y la refundición de todos los Balances de las Corporaciones de una Provincia nos permitiría obtener el Balance provincial y después el nacional.