



## Trabajo Fin de Grado

Contabilidad y presupuesto de devengo: Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

Autor

Víctor Olivas Torres

Directora

Caridad Martí López

Facultad de Economía y Empresa

Curso 2019/2020

## **INFORMACIÓN**

AUTOR: Víctor Olivas Torres

DIRECTORA: Caridad Martí López

TÍTULO DEL TRABAJO: Contabilidad y presupuesto de devengo: Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

*TITLE OF THE DOCUMENT: Accrual accounting and budgeting: The International Public Sector Accounting Standards.*

TITULACIÓN: Grado en Administración y Dirección de Empresas

## **RESUMEN**

Para conocer el impacto de la contabilidad en base de devengo y de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en la armonización contable del sector público, en este trabajo se estudia su aparición y evolución histórica, en los ámbitos internacional, europeo y español.

En las últimas décadas todos los organismos internacionales, en los múltiples procesos que ha implicado la globalización, han venido persiguiendo una deseada armonización contable. En el sector público de la Unión Europea, el principio contable de devengo adquiere importancia desde la Directiva de 2011.

Aunque la Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha estado promoviendo la información financiera moderna del sector público desde los años noventa, el hecho determinante de esta promoción en la UE fue la evaluación de la Comisión Europea (CE) sobre la idoneidad de las NICSP para los Estados miembros de la UE, que tuvo como resultado el informe 2013 de la CE al Consejo y al Parlamento Europeo (PE).

En España, se tuvo como referencia fundamental las NICSP en 2010 para la reforma de la Contabilidad Pública.

## **ABSTRACT**

In order to know the impact of the accounting in accrual basis and the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in the accounting harmonization of the public sector, in this work it is studied its appearance and historical evolution, in the international, european and spanish fields.

In the last decades all the International organizations, in the multiple processes involved by the globalization, have come seeking a wanted accounting harmonization. In the public sector of the European Union, the accounting accrual principle gets importance since the Directive of 2011.

Althought, the International Federation of Accountants (IFAC), has been promoting the latest financial information of the public sector since the nineties, the determining fact of this promotion in the EU was the assessment of the European Commission (EC) about the aptitude of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) for

all the member States of the EU, which had, as a result, the report of the EC 2013 to the European Council and Parliament.

In Spain, it had as essential reference the IPSAS in 2010 for the reform of the Public Accounting.

## **ABREVIATURAS**

ACCA	Asociación de Contadores Públicos Colegiados
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AGE	Administración General del Estado
BM	Banco Mundial
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Comisión Europea
CEE	Comunidad Económica Europea
CE78	Constitución Española de 1978
CIPFA	Instituto Colegiado de Finanzas Públicas y Contabilidad
DT	Directrices de Transición
EC	European Commission
EPSAS	Normas Europeas Armonizadas de Contabilidad para el Sector Público
EEMM	Estados Miembros de la UE
FEE	Federación Europea de Expertos Contables
GFP	Gestión de las Finanzas Públicas
GFS	Estadísticas de las Finanzas Públicas del Gobierno
IASB	Junta de Normas Internacionales de Contabilidad
IASC	Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICAL	Instrucción de Contabilidad de la Administración Local
IFAC	International Federation of Accountants
IFPG	Información Financiera con Propósito General
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IPSAS	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
IPSASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
LEPSF12	Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de 2012
MC	Marco Conceptual
MEFP86	Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI de 1986
MEFP01	Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI de 2001
MEFP14	Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI de 2014
NGP	Nueva Gestión Pública
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OTAN	Organización del Tratado del Atlántico Norte
PE	Parlamento Europeo
PGC	Plan General de Contabilidad
PGC73	Plan General de Contabilidad de 1973
PGC90	Plan General de Contabilidad de 1990
PGC07	Plan General de Contabilidad de 2007
PGCP94	Plan General de Contabilidad Pública de 1994
PGCP10	Plan General de Contabilidad Pública de 2010
PGE	Presupuesto General del Estado
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo
RF	Reglamento Financiero de la UE de 2002
SEC95	Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de 1985
SNA	Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas
TCE	Tribunal de Cuentas Europeo

TFG Trabajo de Fin de Grado  
UE Unión Europea  
UNCTAD United Nations Conference on Trade and Development

## ÍNDICE DE CONTENIDO

<b>I. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>10</b>
1. PRESENTACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL TRABAJO .....	10
2. OBJETIVOS DEL TRABAJO .....	12
3. CONTENIDO DEL TRABAJO .....	12
<b>II. LA CONTABILIDAD EN BASE DE DEVENGO .....</b>	<b>13</b>
1. EL PRESUPUESTO EN BASE DE DEVENGO.....	16
2. EL SISTEMA PRESUPUESTARIO EN ESPAÑA.....	17
<b>III. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL PÚBLICA.....</b>	<b>18</b>
<b>IV. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (NICSP) .....</b>	<b>23</b>
1. BENEFICIOS Y OBSTÁCULOS DE ADOPCIÓN DE LAS NICSP.....	25
<b>V. LA RECEPCIÓN DEL CRITERIO DE DEVENGO Y LAS NICSP EN LA UE .....</b>	<b>28</b>
1. NORMALIZACIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES PÚBLICOS EN LA UE.....	28
<b>VI. LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ESPAÑA .....</b>	<b>32</b>
1. LA RECEPCIÓN DE LAS NICSP EN LA CONTABILIDAD PÚBLICA DE ESPAÑA.....	33
2. ANÁLISIS DE DATOS CONTABLES DE AYUNTAMIENTOS, ADMINISTRACIÓN CENTRAL Y SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL	37
<b>VII. PERSPECTIVAS DE FUTURO SOBRE LA APLICACIÓN DEL DEVENGO Y LAS NICSP .....</b>	<b>42</b>
1. ANÁLISIS DE DATOS INTERNACIONALES DEL ÍNDICE IFAC/CIPFA .	43
2. ANÁLISIS DEL FUTURO DE LAS NICSP Y LAS EPSAS EN LA UE .....	45
<b>X. ANEXO 1.....</b>	<b>57</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

<b>Tabla 1.</b> Armonización contable en el ámbito internacional .....	22
<b>Tabla 2.</b> Beneficios y obstáculos de adopción de las NICSP .....	27
<b>Tabla 3.</b> Armonización contable en el ámbito europeo .....	32
<b>Tabla 4.</b> Armonización contable en el ámbito español.....	37
<b>Tabla 5.</b> Datos de las cuentas de los Ayuntamientos.....	38
<b>Tabla 6.</b> Elementos de análisis .....	39
<b>Tabla 7.</b> Evolución anual .....	40
<b>Tabla 8.</b> Datos de la cuenta consolidada del Estado 2018.....	41
<b>Tabla 9.</b> Datos de la cuenta del Sistema de la Seguridad Social 2018 .....	42
<b>Tabla 10.</b> Datos de las cuentas de Ayuntamientos 2017 .....	58
<b>Tabla 11.</b> Datos de las cuentas de Ayuntamientos en 2016.....	58

## **I. INTRODUCCIÓN**

### **1. PRESENTACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL TRABAJO**

En las economías nacionales es cada vez mayor el protagonismo e importancia de los presupuestos del Sector Público hasta el extremo de representar un alto porcentaje, en términos de Producto Interior Bruto (PIB), del volumen de gasto de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Esta situación exige a los países un adecuado sistema de información contable, útil para la evaluación, análisis y toma de decisiones públicas; y en el caso de no existir proceder a la reforma o adaptación de sus sistemas.

Considero necesario conocer el alcance de la reforma en los sistemas de contabilidad gubernamental, que han llevado a cabo los gobiernos de muchos países en las últimas décadas, con la introducción del principio de devengo. La evolución de las actividades gubernamentales ha planteado la insuficiencia de la contabilidad en base de caja para dar una información financiera que sea efectiva en la toma de decisiones así como dar un buen control y rendición de cuentas.

La contabilidad en base de devengo, que con anterioridad se consideraba adecuada solo en el sector privado, se ha visto como una alternativa para una mejor presentación de informes de las actividades gubernamentales. Su introducción inicial no estuvo exenta de debate sobre su conveniencia en las publicaciones académicas de la época. Sin embargo, con posterioridad éste se ha visto reducido tras observarse las ventajas de su aplicación. Asimismo, su adopción inicial por los gobiernos de varios países anglosajones pioneros: Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido, se extendió con celeridad. A su vez, en las Administraciones Internacionales, se ha venido dando una creciente demanda de transparencia y han manifestado que la introducción de la contabilidad en base de devengo permite brindar de más y mejor información, lo que lleva implícito una mejora en la transparencia.

También, en las últimas décadas se han producido profundos cambios culturales en las entidades públicas. Dichos cambios se han llevado a cabo fundamentalmente desde dos perspectivas: la teoría de la *New Public Management*, Nueva Gestión Pública (NGP), y los principios del buen gobierno.

El origen del movimiento de la NGP empezó a desarrollarse en la década de los 70 y principios de los 80, presentándose primeramente en el Reino Unido y EEUU. Seguidamente, países como Nueva Zelanda y Australia (Fernández y Rodríguez, 2008, p. 78) se unieron a este modelo de gestión llevando a cabo sus reformas administrativas, pasando a implementarse en los demás países, principalmente aquellos pertenecientes a la OCDE.

La NGP ha implicado la reducción del sector público a través de la privatización y la adopción de técnicas de gestión del sector privado, para mejorar el desempeño y la rendición de cuentas. Afirmando Brusca y Montesinos en 2006 que la NGP supone introducir en el sector público la lógica económica del mercado.

La nueva gestión pública implicaba centrarse en la actuación, respecto a la eficacia y eficiencia organizativa, y aumentaba la autonomía de gestión y la separación de las funciones del gobierno. En muchos países, estas reformas incluían un replanteamiento fundamental del papel y el alcance del gobierno bajo el principio de que el gobierno debería «Tomar el timón en lugar de los remos» (Osborne y Gaebler, 1992, p. 53).

Este enfoque más abierto al buen gobierno, ha dado lugar a un consenso sobre la necesidad de ampliar la rendición de cuentas de las entidades públicas. Los sistemas de contabilidad se han reformado en la mayoría de los países para mejorar la rendición de cuentas y la transparencia. La profundidad de las reformas ha sido muy variada, y en la mayoría de los casos se han llevado a cabo en todos los niveles: nacional, regional y local. En estos procesos de reforma, las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) han jugado un papel importante. De hecho, una gran variedad de organizaciones internacionales, como las Naciones Unidas (ONU), la OCDE y la Comisión Europea (CE) han comprometido sustanciales recursos para la adopción de NICSP. Por todo ello, considero de vital importancia conocer la evolución de aplicación de las mismas.

## 2. OBJETIVOS DEL TRABAJO

El objetivo general de este trabajo de fin de grado es analizar el papel del principio contable de devengo y las NICSP en los procesos de armonización y convergencia internacional, y más en concreto en el ámbito europeo y español tanto en su evolución histórica como en perspectivas de futuro.

Con el fin de alcanzar este objetivo general en este trabajo se plantean, para llegar al mismo, otros objetivos específicos. El primer objetivo específico es conocer la evolución en la aplicación del principio contable de devengo, de la armonización contable internacional pública, y de las NICSP. El segundo es conocer las repercusiones de la adaptación de ambos en ámbito europeo y español. El tercer objetivo consiste en el análisis de datos de los últimos informes internacionales sobre el grado actual de aplicación del principio de devengo y adopción de las NICSP, y las perspectivas de futuro, ante los nuevos escenarios del BREXIT y del COVID-19.

Con este trabajo se pretende por tanto conocer si la normativa de la contabilidad pública española tiene en cuenta los criterios de las NICSP, con el fin de mejorar la transparencia y rendición de cuentas, incrementando la calidad de la información financiera de las administraciones públicas españolas. Asimismo, también podremos estimar el grado de aplicación y adaptación internacional actual y futuro de los mismos.

## 3. CONTENIDO DEL TRABAJO

El trabajo comienza con dos capítulos que consisten en una breve descripción acerca de la naturaleza de la contabilidad y presupuesto en base de devengo y de la evolución del sistema presupuestario en España, de manera que el conocimiento de estos conceptos y hechos nos permitan entender la adaptación normativa posterior. A continuación, en el tercer capítulo se trata de analizar el proceso de armonización contable internacional pública. En el mismo se exponen los pasos históricos de su progresión y el papel de las Administraciones y Organismos Internacionales que impulsaron el proceso.

En el capítulo número cuatro se presentan las NICSP. En el mismo se estudian los momentos de su adopción, conociendo la identidad de los Organismos responsables e impulsores de su creación y difusión, dedicando un apartado al estudio de los beneficios

y obstáculos de su adopción. A continuación, en el quinto capítulo se expone el proceso de recepción en la UE del criterio de devengo y las NICSP, con un apartado destinado a estudiar los procesos de armonización contable pública.

El capítulo seis de este trabajo se dedica a estudiar el proceso de normalización contable seguido en España, con un apartado destinado al estudio de recepción de las NICSP, y un segundo apartado en el que se analizan datos de las cuentas anuales de administraciones locales del país así como del Estado y el Sistema de la Seguridad Social del mismo.

El capítulo siete está orientado al estudio de las perspectivas de futuro de ambos, en el ámbito europeo e internacional, a partir del análisis de datos de trabajos de los últimos estudios e informes internacionales, agravados por las repercusiones de la actual pandemia mundial del COVID-19 en el ámbito internacional, y del BREXIT en el ámbito de la UE.

En el capítulo ocho, se exponen las conclusiones más importantes que se han extraído de la elaboración de este trabajo.

## **II. LA CONTABILIDAD EN BASE DE DEVENGO**

La contabilidad en base de devengo es una metodología contable en que las transacciones se reconocen en el momento en que ocurren los eventos económicos subyacentes, independientemente del momento en que se efectúan los correspondientes cobros y pagos en efectivo (Khan y Mayes, 2009, p.5-6). De acuerdo con la misma, los ingresos se reconocen en el momento en el que se producen, y los gastos cuando se incurren en los pasivos o cuando se consumen los recursos. Esto contrasta con la contabilidad en base de caja, en la cual los ingresos y gastos son reconocidos al efectuarse los cobros o pagos en efectivo, respectivamente.

Podemos diferenciar ambas metodologías comparando los estados financieros principales que se producen en virtud de los dos enfoques (Cavanaghi y Fernández Benito, 2015):

Por un lado, en la contabilidad en base de caja basta con diseñar un estado con los cargos y abonos de efectivo que se producen en el ejercicio, con su correspondiente

apertura y cierre de saldos. Desde el otro enfoque, en el criterio de devengo, hay que elaborar, además: un balance que incluya los pasivos, activos y el patrimonio neto de la organización tanto al comienzo como al final del ejercicio contable; un estado de resultados que muestre el beneficio o pérdida del periodo; un estado que muestre cualquier otro cambio en el patrimonio neto que no aparezca en el resultado operativo; un estado de flujos de efectivo; y una memoria.

En el documento de la Asociación de Contadores Públicos Colegiados (ACCA) e IFAC en 2020, en el que se recogen los beneficios que aportan los distintos sistemas contables al sector público, se elabora una comparativa entre la contabilidad y el presupuesto en base de caja y de devengo. Según el mismo, la contabilidad en base de devengo ofrece mayores beneficios que la contabilidad en base de efectivo. Mientras que en base de efectivo se ofrece una información fiscal básica, la contabilidad que sigue el criterio de devengo proporciona una mayor transparencia fiscal, además de permitir gestionar de mejor forma los ingresos y gastos.

Una de las razones que justifican la adopción del devengo, y por ende de las NICSP y las EPSAS es que a nivel fiscal tiene una gran importancia para la política macroeconómica ya que valora los activos y pasivos que inciden en la política y equilibrio fiscal, dado que los gobiernos deben informar de sus estadísticas y finanzas públicas, así como de su contabilidad en base de devengo, no en base de caja. Otra razón que favorece la adopción de esta contabilidad es que ofrece un indicador mayor de la carga que suponen los compromisos financieros del sector público y el equilibrio del presupuesto durante el ciclo económico.

Adicionalmente, permite establecer el coste total de las actividades del sector público, lo que es útil para evaluar la efectividad de la gestión. Teniendo en cuenta que la contabilidad en base de devengo, obliga a elaborar balances de situación que valora activos y pasivos, por lo que el sector público debe adoptar un método más sistemático para identificar y valorar dichos activos y pasivos, promoviendo algunos sistemas, como los registros de activos, y procesos que ayuden a planificar y gestionar los diferentes instrumentos financieros de contabilidad.

En resumen, la contabilidad en base de devengo puede dar lugar a cambios de comportamiento de los profesionales y responsables políticos que tienen la potestad de tomar decisiones sobre el presupuesto. Algunos ejemplos de lo nombrado pueden ser cambios en la política fiscal, el uso de los recursos públicos, políticas sobre pasivos a largo plazo, como las pensiones, y en políticas públicas que beneficien a la ciudadanía.

La contabilidad en base de devengo es cada vez más utilizada por los gobiernos de los distintos estados de Europa, y otros están en proceso de adaptación. Otra cuestión es que exista una armonización total entre todos los países respecto a los principios contables aplicados por los mismos. En referencia a esto algunos estados miembros presentan normas con ciertas particularidades, otros hacen referencia a las Normas Internacionales.

En 1983, se aprueba una nueva versión del Plan General de Contabilidad Pública en España aprobado previamente en 1981 con carácter experimental de aplicación para el subsector Estado, siendo este el primer plan de contabilidad en el que ya se incluye el devengo, aunque ya había algunos precedentes del devengo en nuestro país antes de este año. Más adelante, fue incluido también en el Plan General de Contabilidad Pública de 1994 (PGCP94), aplicable a las Administraciones Públicas estatales, al cual se adaptó también en 2004 la normativa contable aplicable a las Entidades Locales (Ayuntamientos y Diputaciones principalmente). En las Comunidades Autónomas, se ha seguido también en general una adaptación a esta normativa, aun manteniendo sus competencias para determinar su régimen contable. Idéntico proceso se ha producido a partir de la aprobación del PGCP10. Por tanto, España se encuentra en el grupo de estados europeos que aplica el principio del devengo en sus cuentas anuales públicas. Ello sin menospreciar que dichas cuentas incluyan también información bajo criterios presupuestarios. A partir también, de los importantes avances llevados a cabo por la IGAE en los últimos años en el reto que supone para la calidad de la información contable la elaboración de una Cuenta General consolidada para todo el Sector Público estatal.

## 1. EL PRESUPUESTO EN BASE DE DEVENGO

La introducción del presupuesto en base de devengo hace que las cuentas anuales y la información presupuestaria constituyan un sistema integrado de gestión con etapas de planificación, ejecución y control, permitiendo además de comparar previsiones y realizaciones, un uso de las cuentas anuales que permiten la planificación de los siguientes ejercicios (Martí, 2004).

Por lo tanto, la implantación del principio de devengo en los sistemas contables públicos tiene lugar cuando éste se aplica para la elaboración del presupuesto por ser el documento clave en la formulación de políticas públicas. Si el presupuesto se sigue elaborando siguiendo un criterio de caja modificada, no se consiguen al completo los beneficios del devengo. (Martí, 2004)

A su vez, como las liquidaciones presupuestarias han de ofrecer información adecuada y suficiente tanto para la verificación del principio de estabilidad presupuestaria como para el examen y comprobación de las cuentas generales, se considera imprescindible la aplicación del criterio del devengo para informar de las magnitudes de déficit y deuda pública.

Técnicamente se puede implementar la contabilidad en base de devengo sin efectuar ningún cambio, en un marco tradicional de presentación de presupuestos nacionales, conforme al criterio de caja, incluidos los mecanismos para financiar todos los niveles del sector público. En estas circunstancias será necesario preparar, además de los estados financieros en base de devengo, cuentas presupuestarias en base caja.

El presupuesto en base de devengo, por otro lado, implica una planificación anterior en base al devengo. Lo que significa que incorpora, además de los flujos de caja, todas las transacciones previstas, aunque éstas no requieran efectivo, como son la inclusión como gastos presupuestarios de la depreciación y los derechos de pensiones de los empleados públicos.

Los presupuestos que siguen el criterio de devengo permiten informar, además de los costos de caja, todos los recursos utilizados para llevar a cabo las actividades que se han realizado por las distintas entidades públicas a lo largo del periodo. También se pueden

incluir en el presupuesto en base de devengo los ingresos siempre que se puedan pronosticar correctamente.

En el documento de ACCA e IFAC de 2020, se hace una diferenciación entre un sistema con contabilidad en base de devengo y presupuesto en base de caja frente a uno con contabilidad en base de devengo y presupuesto de devengo, siendo este último que ofrece el mayor número de ventajas al recoger, además de todas las ofrecidas por el sistema mixto de devengo y caja, otras como la facilitación en la toma de decisiones y planificación a medio y largo plazo o introducir las finanzas en la toma diaria de decisiones. Asimismo, se afirma que el nivel de complejidad del sistema mixto es elevado, mientras que si la contabilidad y el presupuesto están ambos basados en el devengo su complejidad es inferior (ACCA IFAC, 2020 p.18).

## 2. EL SISTEMA PRESUPUESTARIO EN ESPAÑA

El presupuesto (Libro Azul, 2019, p. 11-21) es el instrumento mediante el cual los ejecutivos: nacionales, autonómicos o locales, plantean a los representantes de los ciudadanos la forma en que se proponen cumplir con su responsabilidad en el próximo ejercicio económico anual. El presupuesto desde su elaboración debe revelar intenciones, consecuencias e impacto estimado de su ejecución, y al quedar claro los planes del origen y el destino de los fondos, ya contiene una transparencia intrínseca, conformando un importantísimo mecanismo de asunción de la responsabilidad.

La Contabilidad Pública y los presupuestos en el sector público son prácticas que tienen un importante recorrido histórico y han evolucionado por adaptaciones jurídicas y la necesidad de rendición de cuentas públicas. Por otro lado, el sistema de contabilidad de los gobiernos autonómicos es heterogéneo, diverso y no armonizado. La situación general evidencia que los modelos de contabilidad tienen todavía una importante orientación presupuestaria. La adopción de la base en efectivo modificado y del enfoque de medición basado en recursos financieros es la práctica más extendida, aunque algunos gobiernos regionales (Orden, 2019 por la que se regula la contabilidad pública de la Junta de Andalucía) han adaptado su modelo de informes aplicando el criterio de devengo desarrollando sistemas de contabilidad financiera. Las Regiones Europeas en las que han sido más intensas las mejoras de sus sistemas de contabilidad son las que

han recibido mayor cantidad de fondos europeos en general, pues tienen que informar al Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) para fines de control.

En España la intensidad de las reformas contables ha sido generalizada en todas las Autonomías debido a la gran recepción de fondos europeos, después de incorporarse a Europa, así como la adaptación a los requerimientos internacionales con la aprobación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria 2001, de ajuste de las finanzas públicas al Pacto de Estabilidad y Crecimiento que adoptó la Unión Europea.

Los Presupuestos Generales del Estado (PGE), son el documento en el que se recoge la previsión anual de los ingresos y gastos del sector público estatal. Constituyen uno de los instrumentos más importantes que conforman la política económica del Gobierno, donde se representan tanto los distintos objetivos estratégicos que buscan las políticas públicas como los recursos que se asignan para su cumplimiento.

Las normas que regulan fundamentalmente los PGE son: el artículo 134 de la Constitución Española, la Ley General Presupuestaria 47/2003, la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera 2/2012 (LEPSF12) y la Orden anual del Ministerio de Hacienda cuya función es dictar las normas bajo las que se elaboran los presupuestos.

De acuerdo con la LGP los PGE recogerán los presupuestos del Estado, de las instituciones autonómicas, de las que conforman el Sistema de la Seguridad Social así como de otras entidades del sector público como universidades públicas, entidades empresariales públicas...

### **III. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL PÚBLICA**

Tradicionalmente se sitúa como inicio de las prácticas e información contables, que mitigó las anteriores diferencias entre culturas y tradiciones, la publicación en 1494 de la obra titulada «Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni et Proportionalitá» de Fray Luca Pacioli «padre de la contabilidad», que estableció las primeras bases de la contabilidad moderna documentando el concepto de partida doble y otros principios contables de los contables italianos.

Sin embargo, habrá que esperar hasta la segunda mitad del siglo XX para ver el momento histórico de expansión de los procesos de globalización en múltiples ámbitos. Entre estos procesos estará el de armonización contable internacional, que no era más que el traslado al ámbito económico de la necesidad de comunicación e información internacional. En el mismo podemos destacar los siguientes hitos:

- a) El Fondo Monetario Internacional (FMI) empezó regulando las normas internacionales con las Estadísticas de Finanzas Públicas. El método utilizado fue el Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas (SNA) del año 1953, basado en flujos de caja y en el método de acumulación. De esta forma la SNA presenta un modelo de devengo modificado.
- b) En 1970 Naciones Unidas elabora las directrices del Manual de Contabilidad del Gobierno con el fin de buscar una convergencia contable internacional.
- c) En 1973 se creó el *International Accounting Standards Committee* (IASC) «Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)» fruto del acuerdo de representantes de varios países con el objetivo de formular unas normas contables comunes y de posible aplicación en distintos países.
- d) En 1977 se fundó en Munich la IFAC. Promueve la observancia de normas profesionales de calidad, y fomenta la convergencia internacional de tales normas, dando a conocer temas de interés público.

En 1986, se creó en el seno de la IFAC un Comité del Sector Público (*Public Sector Committee*, PSC), cuyo objetivo era el desarrollo de programas con el propósito de mejorar la gestión y la rendición de cuentas de las entidades del sector público, asumiendo posteriormente la labor de desarrollar unas normas internacionales de contabilidad para el sector público.

Los países que están representados actualmente en el Comité son doce y los representantes de cada uno de ellos proceden en la práctica pública, ministerios de finanzas o firmas de auditoría pública. Entre los países es notable el número de anglosajones lo que condiciona la política del organismo, que toma de los

desarrollos profesionales de estos países las referencias para las guías y pronunciamientos que elabora.

- e) En 1987 inició sus operaciones la Federación Europea de Expertos Contables (FEE), asumiendo las actividades previamente realizadas por la Unión Européenne des Expertos Contables, Económicos y Financieros y el Groupe d'Etudes des Expertos Contables de la Europa central y oriental. En 1999 la FEE adoptó el acuerdo de apoyo a la armonización contable internacional.

En la década de 1990, la introducción de las nuevas tecnologías en el sector financiero, que permitieron aumentar los movimientos de dinero a nivel mundial, reveló los problemas surgidos a raíz de una ausencia de lenguaje contable común. (AICOGestión, 2014).

En este contexto (Bergmann y Labaronne, 2013, p. 19-29), las presiones de las grandes corporaciones transnacionales que deseaban ampliar su ámbito de captación de recursos a mercados financieros de otros países y las necesidades de las autoridades económicas de los principales países del mundo impulsaron un proceso de armonización de la normativa contable a gran escala.

- f) En 1993 el FMI basándose en el estudio del Manual de Balanzas de Pagos que utiliza los registros de pagos internacionales por interés, se adscribe totalmente al sistema de acumulación o devengado.
- g) En 2001 el IASC fue reestructurado en la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que sustituyó el antiguo IASC en la emisión de una nueva serie de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Ese mismo año se publicó el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP01) del FMI.

El MEFP01 se basaba en el concepto de la contabilidad en base de devengo, en contraste con el MEFP86 basado en la contabilidad en base de caja. La transparencia fiscal definida por el FMI como la claridad, fiabilidad, frecuencia, puntualidad y relevancia de los informes fiscales públicos, constituye un elemento vital para una gestión fiscal efectiva, facilita a los mercados y los ciudadanos la

información que necesitan para tomar decisiones fiscales eficientes, y la supervisión internacional.

- h) En 2004, el PSC pasó a denominarse IPSASB convirtiéndose en un órgano independiente emisor de NICSP.

Tras la crisis financiera de 2008, se consideró que el conocimiento incompleto de la posición fiscal subyacente de muchos países había tenido un impacto negativo en sus economías, por lo que, las principales instituciones internacionales desarrollaron normas de transparencia fiscal. En 2014 se aprobó un nuevo código de transparencia fiscal por el FMI armonizado con un nuevo MEFP14. En el mismo el FMI daba una gran importancia a una visión general del sector público exhaustiva, puntual, precisa y fiable de acuerdo con las normas internacionales. Asimismo, se aprobaron nuevas normas específicas de transparencia presupuestaria por la OCDE; y normas para la declaración de datos estadísticos Eurostat del Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas, que se añadieron a las normas de contabilidad editadas por el IPSASB. Entre las dimensiones relacionadas con la información sobre contabilidad que se consideran esenciales para los informes fiscales, el FMI determinó en 2014 la necesidad de establecer una «auditoría externa». Los estados financieros anuales estarán sujetos a una auditoría realizada y publicada por una entidad fiscalizadora superior e independiente, con el fin de validar su fiabilidad.

Un país con una elevada transparencia será aquel que cumpla las normas internacionales de contabilidad que emite el IPSASB y las normas de auditoría emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). En España, a través de la Resolución de la Intervención general del Estado, se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría en 2019.

Por último, se recogen de forma más esquemática, en la Tabla 1 los acontecimientos que han contribuido a la armonización contable en el ámbito internacional:

ÁMBITO INTERNACIONAL	
1953	El FMI utiliza el SNA basado en el método de caja y acumulación
1970	Naciones Unidas: Manual de Contabilidad del Gobierno
1973	Creación del IASC por acuerdo entre representantes de varios países
1977	Se funda en Munich la IFAC para el interés público
1986	Se crea en el seno de la IFAC el PSC para mejorar la gestión y rendición de cuentas de las entidades públicas
1990	Se evidencian los problemas derivados de la falta de un lenguaje contable común
1993	El FMI se adscribe al sistema de acumulación o devengado
1997	Desde este año el PSC emite los estándares contables de las NICSP
2001	Se emite una nueva serie de NIIF y el MEFP01 basado en el devengo
2004	El PSC pasa a convertirse en un organismo independiente emisor de normas contables pasando a denominarse IPSASB
2014	Para la transparencia fiscal el FMI aprueba el MEFP14, así como la necesidad de establecer una “auditoría externa”

**Tabla 1. Armonización contable en el ámbito internacional**

**Fuente: elaboración propia**

#### **IV. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (NICSP)**

El desarrollo de las NICSP sirve para mejorar la transparencia y la responsabilidad de los gobiernos y sus agencias mediante el incremento y normalización de la información financiera.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) es el organismo responsable de la emisión del estándar respaldado por la IFAC. El IPSASB (y su predecesor, el IFAC *Public Sector Committee* PSC) (IFAC, 1996), emite desde 1997 los estándares de contabilidad de las NICSP, y otros recursos para uso del sector público en todo el mundo.

Los estándares de cada NICSP quedan definidos por el objetivo a partir del cual se establecen los principios contables concretos para registrar hechos económicos o bien para la elaboración de los estados financieros que emiten las diferentes entidades que conforman el sector público, como el Gobierno.

El proceso de creación y emisión inicial fue financiado por la IFAC, el Banco Mundial (BM), el Banco de Desarrollo Asiático, el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) y el FMI, principalmente. Las NICSP se han convertido en la referencia de muchos órganos internacionales principalmente por el hecho de servir de guía para hacer recomendaciones a los países, con el objetivo de que utilicen sistemas de contabilidad que aporten más información para la transparencia y rendición de cuentas.

La adopción de NICSP por parte de los gobiernos ha mejorado la calidad y la comparabilidad de la información financiera de las entidades públicas alrededor del mundo. Algunas organizaciones internacionales, como la OCDE, la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), o las instituciones de la Unión Europea, adoptaron las NICSP, y otras, como el FMI o el BM han impulsado fuertemente a los diferentes gobiernos (sobre todo de los países en vías de desarrollo) a la adopción o la adaptación de éstas.

Dado que las transacciones se dan normalmente tanto en los sectores públicos como privados se ha intentado desde el primer momento, una adaptación entre las NICSP y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Normalmente, las NICSP se basan en el método contable de las NIIF, salvo que haya un contratiempo de gran magnitud en el sector público que requiera una adaptación. También son establecidas para solventar problemas de información financiera para los cuales no hayan sido desarrolladas NIIF.

Para los propósitos de las NICSP, el «Sector Público» se refiere a gobiernos nacionales regionales y locales; así como, a las entidades gubernamentales relacionadas: agencias, juntas, comisiones, y empresas. El IPSASB también muestra vínculos con los estándares de presentación de presupuestos y estadísticas, tales como las *Government Finance Statistics del International Monetary Fund* [Estadísticas de las finanzas del gobierno, del FMI].

Hasta el inicio de 2020 el IPSASB ha publicado 42 NICSP basadas en un sistema de contabilidad de acumulación y una NICSP basada en la contabilidad en efectivo. Todas ellas redactadas teniendo en cuenta los Criterios del IPSASB para la elaboración de las NICSP que se reseñan «Ver Anexo 1».

Me parece de importancia reseñar que la NICSP24 (Presentación de información del presupuesto en estados financieros) en relación a la presentación de la información presupuestaria de las entidades del sector público, tiene como objetivo mejorar la transparencia de los estados financieros de dichas entidades a través de la demostración del cumplimiento del presupuesto aprobado así como de los objetivos presupuestarios conseguidos con el mismo.

Por otro lado, existen varias NICSP en relación a instrumentos financieros donde se presentan y se clasifican como pasivos o activos netos / patrimonio (NICSP28), se dictan los criterios para reconocer, no reconocer y medir los activos y pasivos financieros (NICSP29) y se revela la importancia que pueden tener los instrumentos financieros para la entidad, así como los riesgos que puedan acarrear (NICSP30). También es de aplicación a instrumentos financieros la NICSP15: Instrumentos

financieros: presentación e información a revelar, que presenta los instrumentos financieros y se informa de la importancia y riesgos de cada uno de ellos.

## 1. BENEFICIOS Y OBSTÁCULOS DE ADOPCIÓN DE LAS NICSP

### 1.1. Beneficios de adopción

El IPSASB considera que la adopción de las NICSP, junto con el cumplimiento de las mismas, conduce a un incremento significativo de la calidad de los estados financieros de propósito general de las entidades del sector público. Llevando, a su vez, a una mejora en la información para las decisiones sobre asignación de recursos realizados por los gobiernos, y de ese modo, a un incremento de la transparencia y rendición de cuentas.

También, ofrecen una información comparable a nivel internacional que beneficia a organismos supranacionales y a potenciales inversores internacionales interesados en el sector público, quienes requieren de este tipo de información. Además, sirven de marco de referencia común para aquellos países que comienzan a modernizar su contabilidad pública.

Los usuarios de los estados financieros del sector público y sus organismos, y los preocupados por la transparencia financiera, obtendrán al menos los siguientes beneficios de las NICSP:

1. El establecimiento de prácticas de información financiera adecuadas.
2. Consistencia en la aplicación de dichas prácticas.

La observancia de las NICSP por parte de los organismos facilitará asimismo las labores de auditoría en el sector público.

En definitiva, aumentan la transparencia y confiabilidad de la información financiera, facilitando la comparabilidad de los estados financieros y la mejora en la rendición de cuentas.

## 1.2. Obstáculos de adopción

El principal obstáculo al cual se enfrentan la implantación de las NICSP es sin duda la imposibilidad de ser exigidas a nivel internacional, ya que es competencia de los gobiernos nacionales la adopción, implantación, y desarrollo de los modelos contables en su jurisdicción.

Otra barrera que impide su aplicación es la tradicional y fuerte influencia del presupuesto como instrumento para el control público y la rendición de cuentas, dejando de lado la información financiera como fuente principal para la toma de decisiones. Además de, la pluralidad de métodos y prácticas contables existentes en el sector público, la insuficiencia de usuarios internacionales con necesidad de comparar la información contable del sector público y la influencia que el entorno social, político y económico de cada país ejerce sobre los sistemas de información contable.

La implementación de las NICSP requiere, además, cambiar la utilización contable a base de efectivo empleada tradicionalmente en numerosos países como fundamento de sus modelos contables, a la hipótesis fundamental de devengo o base de acumulación. Superar estas dificultades, requiere también realizar una serie de transformaciones tanto en la formación de personal, como en la definición de procedimientos, por parte de las instituciones.

Por lo que podemos reseñar los siguientes obstáculos para la armonización contable internacional y adopción de las NICSP:

- a). Elevado peso de los marcos legales nacionales
- b). Diferencias de culturas tradicionales e idiomas
- c). Diferencias en los desarrollos económicos nacionales
- d). Actitudes renuentes de las propias Administraciones Públicas
- e). Repercusiones negativas del sector privado en la convergencia

Este último obstáculo de ausencia de armonización entre el sector privado y público se eliminó en el ámbito de la UE, en 2002, tras la aprobación de las NIC/NIIF como normas obligatorias a aplicar en la elaboración de cuentas anuales consolidadas de los grupos admitidos a negociación en mercados europeos regulados.

De forma resumida se recoge en la tabla que aparece a continuación la comparativa entre los beneficios y obstáculos de adopción de las NICSP nombrados anteriormente:

ADOPCIÓN DE LAS NICSP	
BENEFICIOS	OBSTÁCULOS
Mayor calidad de los estados financieros de las entidades del sector público	Imposibilidad de ser exigible a nivel internacional, debido al peso de los marcos nacionales
Más información para la toma de decisiones gubernamentales, aumentando la transparencia y la rendición de cuentas	La fuerte influencia del presupuesto como instrumento para el control público y rendición de cuentas, dejando de esta forma de lado la información financiera
Más información comparable a nivel internacional	Falta de usuarios con necesidad de comparar la información contable del sector público
Sirve de referencia para países que quieran modernizar su sistema contable	Influencia de carácter social, político, económico y cultural que ejerce cada país
Facilita las labores de auditoría en el sector público	Supone cambiar el modelo tradicional en base de caja a la hipótesis contable del devengo o de acumulación
Establecimiento de prácticas de información financiera adecuadas, así como la consistencia en su aplicación	Repercusiones negativas del sector privado (este obstáculo ya se solucionó con la adopción de las NIIF)

**Tabla 2. Beneficios y obstáculos de adopción de las NICSP**

**Fuente: elaboración propia**

## **V. LA RECEPCIÓN DEL CRITERIO DE DEVENGO Y LAS NICSP EN LA UE**

La recepción de las NICSP en la UE ha sido un proceso que siguió a la adaptación previa a las NIC-NIIF de ámbito empresarial que se había iniciado en 1995 con la Comunicación de la CE relativa a la «armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional», en la que reconocía la insuficiencia de las Directivas Comunitarias anteriores, ya que no abordaban determinadas cuestiones de significativa importancia y no satisfacían lo contemplado en otras normas más exigentes dictadas en otros ámbitos, especialmente por el regulador norteamericano. En consecuencia, la CE estimó oportuno participar en el proceso internacional de armonización propuesto por el IASC.

Finalmente (Kraff, Aldea y Koehler, 2013, p. 49-90), la comparabilidad con la información contable internacional en el ámbito empresarial y financiero se determinó mediante la aprobación del Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, que obligaba a aplicar las NIC-NIIF en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de los grupos admitidos a cotización en los mercados europeos financieros regulados, lo que ha planteado desde entonces la reforma de los sistemas contables empresariales de España y otros países de la UE.

La adaptación de éstas al ámbito público se llevó a cabo a partir del mismo 2002 al ponerse en marcha en la UE una reforma contable basada en una iniciativa de la CE. Dos años después se publicó la primera serie de estados financieros consolidados de acuerdo a la contabilidad de devengo. Sin embargo, el hecho determinante para la aceptación de este criterio fue la evaluación de la CE sobre la idoneidad de las NICSP para los Estados miembros en el contexto de la Directiva (Directiva, 2011) en 2011 sobre marcos presupuestarios. Como resultado, se publicó un informe (COM, 2013) de la CE al Consejo y al Parlamento Europeo (PE), que recibió amplia atención en el mundo de la contabilidad.

### **1. NORMALIZACIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES PÚBLICOS EN LA UE**

Podemos definir el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC95) como el: [... marco de referencia de normas, definiciones, clasificaciones y normas contables comunes destinado a la elaboración de cuentas de los Estados miembros para

las necesidades de la Comunidad, permitiendo así obtener resultados comparables entre los Estados miembros]. Constituye éste el fundamento sobre el que se desarrolla el núcleo del sistema estadístico europeo, con un desarrollo específico en lo relativo a las finanzas públicas. Su aplicación obligatoria aparece legislada en el Reglamento CE 2223/96 del Consejo.

El SEC95, como marco contable para los controles presupuestarios en la UE, se basaba en el principio de devengo. La adopción en toda la UE de un conjunto único de normas de contabilidad de devengo en todos los niveles de la administración manifestaba notables ventajas para la gestión y gobernanza del sector público, así como, su mejora en eficacia y eficiencia.

Al iniciarse el cambio de siglo la CE decidió modernizar sus sistemas de contabilidad, integrando la misma entre los objetivos establecidos en el Libro Blanco sobre la Reforma de la Comisión, proporcionando a la administración un sistema contable moderno basado en la contabilidad de devengo. Esta iniciativa de reforma de la Comisión puede ser considerada como el factor desencadenante de la introducción de la contabilidad de devengo en las instituciones de la UE. Para asesorar al contable de la Comisión sobre la interpretación de las NICSP se creó un «Grupo Consultivo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad».

A petición de la CE, el Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia, profesor Montesinos, asesor externo del Grupo Consultivo, llevó a cabo un estudio de investigación sobre el sistema de contabilidad utilizado, hasta ese momento, por la UE y su integración con las normas internacionales. Los resultados del estudio mostraron que el reconocimiento de los ingresos y gastos, y los activos y pasivos, era de carácter mixto, que la preparación del presupuesto general se establecía mediante un sistema de contabilidad de caja modificado, y que los estados financieros se aplicaban mediante un criterio de contabilidad de devengo modificado, concluyendo en el mismo que el uso de contabilidad de devengo era un requisito ineludible (Kraff et al, 2013).

Ante esa situación la Comisión determinó que era necesaria la plena integración con la contabilidad internacional y decidió modernizar su sistema de contabilidad,

estableciendo seguir el: [...principio de contabilidad de devengo], con el Reglamento Financiero de 2002 (RF) de aplicación al presupuesto general de la UE. En 2013, se especificó de forma más concreta que el Contable de la Comisión aprobará las normas en base a los principios de contabilidad del sector público consiguiendo así un mayor acercamiento a las NICSP. Finalmente se eligió a las mismas como base del nuevo marco contable, asegurando con ello una información completa y armonizada en los estados financieros consolidados de la Unión Europea.

Con simultaneidad a los procesos de reforma, las consecuencias de la crisis económica, financiera y de deuda soberana, que afectaron a sus Estados miembros, dieron lugar a que la UE tomara medidas para hacer una Unión Económica y Monetaria más sólida, como fueron las iniciativas *Six-pack* «Paquete de seis», *Two-pack* «Paquete de dos», destinados a mejorar la integración económica y la convergencia entre los Estados miembros. A la vez que, se exigía a la Comisión que evaluase la idoneidad de las NICSP para los Estados miembros de la UE, ante la necesidad de disponer de datos fiscales oportunos para cumplir con la disciplina presupuestaria, basada en el Sistema Europeo de Cuentas (SEC), con aplicación del principio de devengo.

El informe de evaluación (COM, 2013) de la Comisión, a partir de las respuestas de una consulta previa de Eurostat, concluyó que, la aplicación de las NICSP en los Estados Miembros de la UE no puede ser fácil con su formato actual, aunque, por otro lado, representan una referencia indiscutible para las posibles cuentas armonizadas del sector público. La CE consideraba que el conjunto potencial de las normas europeas no se limitaba a las NICSP ya que podía extenderse a áreas para las que no se disponía de NICSP concretas ni de otras normas contables.

Como novedad el informe COM2013 avanza y define, reconociendo que el propio informe no es el documento adecuado para su aprobación, los pasos para alcanzar unas Normas Europeas Armonizadas de Contabilidad para el Sector Público (EPSAS), aceptando que las mismas podrían basarse inicialmente en la adopción de un conjunto de principios fundamentales de las NICSP.

En el seno del IPSASB se estaba planteando al mismo tiempo, como la contabilidad de devengo y las cuentas estadísticas tienen objetivos diferentes, el objetivo de armonizar

las reglas a emplear, por lo que se propuso la inclusión de datos estadísticos en los estados financieros, para ayudar a proporcionar información adicional, como respuesta a las diferencias conceptuales más significativas.

Sin embargo, la armonización de la contabilidad de devengo y las estadísticas del SEC también tiene otros límites. Éste requiere el uso de los valores actuales, y, mientras que casi todas las normas contables internacionalmente aceptadas, permiten el uso, tanto del coste histórico, como del valor actual; lo que ha motivado un constante debate, ante la necesidad de armonizar la contabilidad del sector público y la presentación de reglas relativamente estrictas, que permitan la elaboración de estados financieros que proporcionen una imagen fiel de la situación financiera considerada.

En septiembre de 2015, se creó un Grupo de Trabajo de las EPSAS, para trabajar en la introducción y el desarrollo de las mismas.

Para concluir este capítulo se presentan en la Tabla 2 los hitos que han contribuido a la armonización contable en el ámbito europeo:

EUROPA	
AÑOS	ACONTECIMIENTOS
1995	Adaptación a las NIC-NIIF de ámbito empresarial y creación del SEC95 basado en el principio de devengo
2000	Estudio de investigación de Montesinos sobre el sistema de contabilidad usado por la UE y la integración con normas internacionales
2002	Aprobación del RF que obligaba a aplicar las NIC-NIIF, y aplicable al presupuesto de la UE
2011	Evaluación de la idoneidad de las NICSP para los estados miembros (Directiva, 2011)

2013	Informe de la Comisión al Consejo y al PE (COM13), sobre los pasos para alcanzar las EPSAS
2015	Se creó un Grupo de Trabajo de las EPSAS

**Tabla 3. Armonización contable en el ámbito europeo**

**Fuente: elaboración propia**

## **VI. LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ESPAÑA**

Podemos observar sus inicios en el período que precede al desarrollo de la contabilidad por partida doble, correspondiendo con la etapa de Estado premoderno, entre 1200 y 1500, durante el mismo los documentos contables actuaban principalmente como una memoria auxiliar. La segunda fase de la evolución de las técnicas contables, será coincidente con la expansión colonizadora, y construcción de la España como Estado moderno. El siguiente paso significativo en normalización fue el de promulgación de las Reales Pragmáticas de Cigales en 1549, y Madrid en 1552 (Hernández, 2002).

En las décadas siguientes se difundió el sistema de «partida doble», con la publicación en 1565 del Tratado, traducción al castellano del manual de Mennher, de Antich Rocha, profesor en la Universidad de Barcelona, y la publicación en 1590 de la primera obra genuinamente española con aplicación de la partida doble «Libro de Caja y Manual de Cuentas de Mercaderes», de Bartolomé Salvador de Solórzano (González, 2004). Utilizada para la llevanza de las cuentas de la Real Hacienda y algunas Contadurías y Ayuntamientos.

No obstante, al iniciarse el siglo XX, el método habitual de la contabilidad seguía siendo el tradicional de partida simple, basado en el criterio de caja, exclusivamente presupuestario, sin dimensión económico-financiera, orientado al control de legalidad y a la rendición de cuentas. El marco legal para la Administración Central eran la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911 y la Ley sobre Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas de 1958, para las Administraciones

Locales lo fue la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones locales anexa al Reglamento de Haciendas Locales de 1952 (Hernández, 2002).

La modernización e inicio de la regulación y armonización contable recientes comenzó en la década de los sesenta con la creación de la Comisión Central de Planificación Contable. Ésta, prestando especial atención a los trabajos del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la Comunidad Económica Europea (CEE), aprobó en 1973 el primer Plan General de Contabilidad (PGC73). El siguiente acontecimiento decisivo fue la creación en 1976 del Instituto de Planificación Contable, antecedente del actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). En 1977 se aprobó la primera Ley General Presupuestaria, introduciendo el método de partida doble.

Posteriormente la adhesión de España a la CEE en 1986, conllevó amplios cambios, con la aprobación en 1988 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y del PGC90, como consecuencia, dada la condición de Estado miembro, de las obligadas exigencias de adaptación a las Directivas, y política común adoptadas por la CEE, y posterior UE. Mantuvo éste su vigencia hasta la aprobación del PGC07, que suponía la adaptación a la aprobación por el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE del Reglamento (CE) N° 1606/2002 relativo a la aplicación de las NIIF.

La normativa del PGC07 supuso la aparición de un marco conceptual de contabilidad, la introducción del valor razonable para valorar instrumentos financieros y la aportación a las Cuentas Anuales de dos nuevos estados financieros: el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujos de Efectivo.

## 1. LA RECEPCIÓN DE LAS NICSP EN LA CONTABILIDAD PÚBLICA DE ESPAÑA

El Sector Público moderno trata de satisfacer las necesidades sociales mediante la prestación y producción de servicios y bienes públicos. Su complejidad se observa, en la variedad de entidades que lo integran, formando diversos subsectores: estatal, autonómico y local, con sus respectivas interrelaciones; además de sus conexiones en el ámbito internacional con la Administración Europea y otras Organizaciones de carácter mundial. Ésta reciente expansión exterior se ha dado a su vez en un entorno de

intensificación y consolidación de las administraciones propias de la organización territorial autonómica y la local.

Simultáneamente, el incremento de participación del Sector Público en un sistema económico cada vez más globalizado ha favorecido que la sociedad adquiriera una mayor sensibilidad y exigencia sobre la gestión pública, reclamando más información, transparencia y participación en la definición de las políticas públicas.

El proceso de globalización exige disponer de información que permita efectuar los estudios comparativos, necesarios para la adopción racional de decisiones en el mercado internacional. A este fin responde la adopción y aplicación de las Normas Internacionales que ha dado lugar a un nuevo marco normativo y a nuevos Planes Generales de Contabilidad, como fueron los citados PGCP94, que desde esa fecha ha sido el plan contable marco para todas las Administraciones Públicas y PGCP10. Éste, aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril (BOE núm. 102, 2010), exponía en su preámbulo que: [...las reformas de la contabilidad pública realizadas en nuestro país han pretendido alcanzar el objetivo de la normalización contable. Este objetivo ha seguido distintas líneas: ...se han tomado como referente los pronunciamientos contables internacionales]. Se significa también en el mismo que: [...aunque las NICSP no tienen carácter obligatorio, como sucede en algunos casos en el ámbito de las empresas con las NIC-NIIF, se ha considerado conveniente adaptar el Plan General de Contabilidad Pública a dichas normas, en aquellos aspectos que se han considerado necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable, mejorando la calidad de la información contable en el sector público español].

En tal sentido la IGAE tomó las NICSP como referencia fundamental para la reforma de la Contabilidad Pública de 2010, junto con la reforma contable empresarial, concretada fundamentalmente en el PGC07. Opinando Montesinos y Brusca (Brusca y Montesinos, 2012, p. 179-207) que: [... La consideración de un referente internacional específico como las normas emitidas por el IPSASB, producirán en ocasiones diferencias entre los criterios del plan contable empresarial y del plan contable para las administraciones públicas. Sin embargo, la existencia de estas diferencias no supone en modo alguno que el modelo contable y el marco conceptual básico sean diferentes para los dos ámbitos, que comparten objetivos y metodologías similares].

A su vez el PGCP10 define un marco conceptual de la contabilidad pública que constituye una novedad importante y recoge los requisitos de la información, los principios y los criterios contables para el registro y valoración de los elementos patrimoniales, con el fin de lograr el objetivo de la imagen fiel. Este marco conceptual sustituye y amplía la primera parte del PGCP94, en seis de sus apartados: Imagen fiel de las cuentas anuales, Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales. Principios contables. Elementos de las cuentas anuales. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.

En la redacción del PGCP10 se tomó como marco de referencia la NICSP 1, sobre presentación de estados financieros; el Marco Conceptual del IPSASB, con las características específicas del sector público; y los documentos de principios contables públicos.

Las cuentas anuales comprenden los siguientes estados financieros: 1. Balance. 2. Cuenta del resultado económico patrimonial. 3. Estado de cambios en el patrimonio neto, 4. Estado de flujos de efectivo, 5. Estado de liquidación del presupuesto y 6. Memoria.

Es decir, a los estados que había previamente se han añadido el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. Para la elaboración se ha tenido también en cuenta la NICSP 2 sobre estados de flujo de efectivo.

En 2013, mediante la Orden HAP/1489/2013, se aprobaron las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público.

Planteaba la Orden Ministerial, que ante la necesidad de avanzar en la elaboración de cuentas consolidadas, para que estas cuentas reflejen la imagen fiel de la entidad no basta con la agregación de las cuentas individuales sino que hay que hacer la consolidación de las mismas aumentando la transparencia de las entidades públicas respetando los principios contables y presupuestarios. Además, se aplicarán los principios de contabilidad de carácter presupuestario: principio de imputación presupuestaria y principio de desafectación.

También en 2013, se aprueba el 20 de septiembre a través de la Orden HAP/1781/2013, la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local (ICAL), con la que se pretende adaptar la contabilidad local a los criterios contables que se reflejan en el PGCP de 2010. Los antecedentes de la reforma contable para la administración local se remontan a la revisión de la normativa contable en 2004, en la que se introdujeron tres modelos contables: modelo normal, modelo simplificado y modelo básico que sustituían a los anteriores. El ámbito de aplicación de estos tres modelos se estableció dependiendo de la población y el importe del presupuesto de la entidad local correspondiente. La entrada en vigor de lo nombrado se produce en 2006.

A continuación, se expone una tabla resumen sobre la evolución y los hitos que han contribuido a la armonización contable en el ámbito español:

ESPAÑA	
AÑOS	ACONTECIMIENTOS
1965	Creación de la Comisión Central de Planificación Contable
1973	Se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC73)
1976	Creación del Instituto de Planificación Contable, antecesor del ICAC
1977	Se aprueba la primera Ley General Presupuestaria, basada en el método de partida doble
1983	Se aprueba el PGCP83, en el que se incluye el principio de devengo
1986	Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea
1988	Se aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de adaptación a lo requerido por Europa

1990	Se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC90), de adaptación a lo requerido por Europa y la Orden del 17 de julio por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local
1994	Se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP94)
2004	Introducción de los modelos normal, simplificado y básico para la reforma de la contabilidad local
2007	Se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC07) de convergencia con las NIIF
2010	Se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC10) y la Reforma de la Contabilidad Pública, adaptándose a las NICSP
2013	Se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, así como la normativa de contabilidad de administraciones locales (ICAL), de adaptación al PGCP de 2010

**Tabla 4. Armonización contable en el ámbito español**

**Fuente: elaboración propia**

## 2. ANÁLISIS DE DATOS CONTABLES DE AYUNTAMIENTOS, ADMINISTRACIÓN CENTRAL Y SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Con el objetivo de hacer un análisis de las contabilidades de las administraciones locales españolas se ha utilizado una muestra de 17 Ayuntamientos correspondientes a todas las ciudades con una población superior a 250.000 habitantes y se han analizado las siguientes cuentas, que siguen el criterio de devengo, de su información contable de 2018:

- Sus gastos totales de gestión ordinaria; cuenta que recopila los siguientes gastos ordinarios para los Ayuntamientos: 8. Gastos de personal, 9. Transferencias y subvenciones concedidas, 10. Aprovisionamientos, 11. Otros gastos de gestión ordinaria y 12. Amortización del inmovilizado.
- Cuenta de amortización del inmovilizado en el ejercicio (cuenta número 12).
- Resultado neto del ejercicio

En la siguiente tabla se recogen los datos expuestos anteriormente:

CIUDAD	DATOS			
	RESULTADO NETO	GASTOS ORDINARIOS	AMORTIZACIÓN DEL EJERCICIO	%
MADRID	1.171.146.592,91	-3.900.440.861,48	-168.619.331,18	4,32%
BARCELONA	122.623.536,92	-2.433.734.901,52	-178.951.286,66	7,35%
VALENCIA	144.910.391,95	-658.248.036,20	-17.184.556,61	2,61%
SEVILLA	63.232.912,84	-659.345.829,13	0	0,00%
ZARAGOZA	81.783.044,46	-623.205.635,40	-18.449.746,60	2,96%
MÁLAGA	75.834.878,80	-533.685.617,47	-28.811.037,31	5,40%
MURCIA	22.155.118,68	-342.732.354,66	-14.873.215,90	4,34%
PALMA	65.468.868,79	-344.627.071,87	-12.725.640,42	3,69%
LAS PALMAS DE GRAN CANARIA	52.946.400,03	-309.943.746,17	-13.615.022,04	4,39%
BILBAO	NO DISPONIBLE	NO DISPONIBLE	NO DISPONIBLE	N/D
ALICANTE	58.179.365,87	-207.397.382,82	0	0,00%
CÓRDOBA	40.861.110,54	-245.262.525,49	-8.350.540,54	3,40%
VALLADOLID	18.678.818,96	-228.792.439,99	-27.011.163,98	11,81%
VIGO	27.636.126,27	-216.381.226,54	-6.651.929,08	3,07%
GIJÓN	10.384.344,55	-204.802.395,32	-11.754.577,86	5,74%
HOSPITALET DE LLOBREGAT	28.146.833,02	-209.376.417,10	-7.895.861,43	3,77%
VITORIA	NO DISPONIBLE	NO DISPONIBLE	NO DISPONIBLE	N/D

**Tabla 5. Datos de las cuentas de los Ayuntamientos**

**Fuente: elaboración propia con datos de [rendicióndecuentas.es](http://rendicióndecuentas.es)**

En la última columna se ha calculado el porcentaje que representa la amortización del inmovilizado sobre el total de los gastos ordinarios para conocer la importancia e influencia que tiene sobre el mismo. Podemos ver, que el porcentaje más alto lo tiene Valladolid con 11,81%, ya que sus gastos ordinarios totales no son elevados en comparación con los de otras administraciones y su amortización del ejercicio es mucho mayor que las de ciudades con unos gastos ordinarios semejantes. Este Ayuntamiento utiliza el método lineal de amortización del inmovilizado que se inicia en el momento en el que comienza el funcionamiento del bien a amortizar y con una duración de la

vida útil estimada, método que consiste en dividir el importe total a amortizar entre el número de años estimados de vida útil del mismo.

En segundo lugar, encontramos a Barcelona con un 7,35%, suponiendo esto una cantidad significativa del total, esto se debe a que su cuantía de amortización es muy alta alcanzando los 178 millones de euros, también utilizando el método de amortización nombrado anteriormente.

Otros Ayuntamientos como el de Madrid o Valencia, que presentan un porcentaje intermedio de representatividad del inmovilizado como se muestra en la tabla al tener unos porcentajes próximos a la media, como se verá posteriormente, también usan el método lineal.

Sin embargo, existen otros Ayuntamientos como el de Sevilla o Alicante, tienen un 0%, debido a que su amortización del inmovilizado en el ejercicio es 0. Respecto al Ayuntamiento de Sevilla, según datos de rendición de cuentas, en los años 2016 y 2017 hay contabilizadas amortizaciones del inmovilizado en cada ejercicio, por importes muy bajos, 3.594,73 y 1.005,34 euros. En las cuentas de 2015, primer año de entrada en vigor de la ICAL de 2013, y según se indicia en la memoria publicada en la web del Ayuntamiento de Sevilla, existían discordancias entre los saldos de patrimonio reflejados contablemente y el inventario del Servicio de patrimonio.

Por último, en la Tabla 6, se han elaborado algunos elementos para analizar de forma comparativa los datos recogidos previamente.

	RESULTADO NETO	GASTOS ORDINARIOS	AMORTIZACIÓN DEL EJERCICIO	%
<b>MEDIA</b>	132.265.889,64	-741.198.429,41	-34.326.260,64	4,19%
<b>MÍNIMO</b>	10.384.344,55	-3.900.440.861,48	-178.951.286,66	0,00%
<b>MÁXIMO</b>	1.171.146.592,91	-204.802.395,32	0,00	11,81%
<b>DT</b>	289.863.422,70	1.037.081.272,59	57.233.892,31	2,85%

**Tabla 6. Elementos de análisis**

**Fuente: elaboración propia**

En primer lugar, en cuanto a la media del Resultado Neto podemos encontrar que es elevada y positiva con un máximo que se encuentra en Madrid, debido a la gran cantidad de ingresos que recibe y un mínimo de 10 millones que aparece en Gijón. Este último dato es el más bajo de los 17 que conforman la muestra, pero sigue siendo positivo, por lo que los ingresos han superado a los gastos en todas las administraciones de ciudades con más de 250.000 habitantes. La desviación típica es elevada, por lo que se puede afirmar que existen datos muy diferentes conforme a los resultados netos de los distintos municipios.

A continuación, se ha analizado el total de gastos de gestión ordinaria cuya desviación típica indica que han sido muy diferenciados con respecto a la media. Pese a que el gasto más alto se encuentra en 3.900 millones, correspondientes a Madrid, la media es muy inferior a éste.

Dado que entre el mínimo y el máximo, en cuanto a la amortización del inmovilizado, no se da una diferencia muy elevada en comparación con otros factores, se puede suponer una menor variabilidad en este aspecto entre los distintos Ayuntamientos analizados. El porcentaje medio de representatividad de éste sobre el total de gastos es pequeño como se puede observar en la tabla.

A continuación, se recoge la evolución porcentual de la media de la representatividad de la amortización del inmovilizado con respecto al total de los gastos ordinarios entre 2016 y 2018. Los tres porcentajes son superiores a 0 por lo que se puede afirmar la mayor parte de los Ayuntamientos han amortizado todos los años.

	2018	2017	2016
MEDIA	4,19%	3,81%	4,22%

**Tabla 7. Evolución anual**

**Fuente: elaboración propia**

Para la elaboración de la tabla anterior se han recopilado los datos de gastos de gestión ordinaria y de amortización del inmovilizado en el ejercicio de los Ayuntamientos de ciudades con más de 250.000 habitantes en 2016 y 2017. Ver Anexo 1.

En relación a la administración central del Estado, se han recogido los datos de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, correspondientes a:

- Los gastos de gestión ordinaria; que recogen las cuentas: 9. Prestaciones sociales de las entidades del sistema de la Seguridad Social, 10. Gastos de personal, 11. Transferencias y subvenciones concedidas, 12. Gastos por ayudas y otros, 13. Aprovisionamientos, 14. Otros gastos de gestión ordinaria y 15. Amortización del inmovilizado.
- Cuenta de amortización del inmovilizado del ejercicio (15).
- Resultado neto del ejercicio.

ENTIDAD	DATOS			
	RESULTADO NETO	GASTOS ORDINARIOS	AMORTIZACIÓN DEL EJERCICIO	%
ESTADO	-40.238.356.064,66	-323.191.067.902,31	-6.289.610.570,15	1,95%

**Tabla 8. Datos de la cuenta consolidada del Estado 2018**

**Fuente elaboración propia con datos de IGAE**

Conforme al Sistema de la Seguridad Social se ha recogido la siguiente información de sus cuentas anuales publicadas por el Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social en 2018:

- Los gastos de gestión ordinaria; que recogen las cuentas: 7. Prestaciones sociales 8. Gastos de personal, 9. Transferencias y subvenciones concedidas, 10. Aprovisionamientos, 11. Otros gastos de gestión ordinaria y 12. Amortización del inmovilizado.
- La amortización del inmovilizado del ejercicio (cuenta número 12).
- Resultado neto del ejercicio.

DATOS				
ENTIDAD	RESULTADO NETO	GASTOS ORDINARIOS	AMORTIZACIÓN DEL EJERCICIO	%
SEGURIDAD SOCIAL	-24.324.797.795,95	-160.437.621.256,35	-181.893.847,04	0,11%

**Tabla 9. Datos de la cuenta del Sistema de la Seguridad Social 2018**

**Fuente: elaboración propia con datos de seg-social.es**

Primeramente, trataremos la situación del Estado, en la que se observa que la amortización representa un 1,95% del ejercicio, lo cual no es un valor muy alto, lo que puede deberse a la elevada cantidad de gastos ordinarios que soporta el Estado. El método de amortización que utiliza el Estado es en función de la vida útil y valor residual de los bienes a amortizar, teniéndose en cuenta también la depreciación por uso y obsolescencia.

En relación a la cuenta agregada de las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social Sistema de la Seguridad Social, el porcentaje que supone la amortización respecto al total de gastos es todavía inferior a la del Estado, tratándose de una cifra del 0,11% lo cual supone una cantidad insignificante en comparación a los gastos totales de gestión. La política de amortización de la Seguridad Social es a través del método lineal.

A diferencia de lo ocurrido en los Ayuntamientos expuestos previamente, en ambas entidades públicas se observa que el resultado neto es muy negativo suponiendo una gran pérdida, dado que los gastos son muy superiores a los ingresos anuales en el caso de las dos instituciones, esta tendencia negativa ya se venía dando en 2017 para dichos organismos.

## **VII. PERSPECTIVAS DE FUTURO SOBRE LA APLICACIÓN DEL DEVENGO Y LAS NICSP**

Podemos conocer con gran amplitud y exactitud cuál es el futuro de aplicación y adaptación, del criterio de devengo, y las NICSP, y la armonización de las contabilidades nacionales en el ámbito internacional a partir del análisis del informe (IFAC–CIPFA, 2018) conjunto sobre el Índice de Responsabilidad financiera

internacional del Sector Público, publicado a finales de 2018, por el *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*, (Instituto Colegiado de Finanzas Públicas y Contabilidad, CIPFA) y el IFAC.

Con respecto al futuro de aplicación y adaptación del criterio de devengo y las EPSAS en la UE se analizará un artículo de 2018 del profesor Montesinos, y un informe de la UNCTAD de 2019.

## 1. ANÁLISIS DE DATOS INTERNACIONALES DEL ÍNDICE IFAC/CIPFA

El Índice IFAC/CIPFA 2018 recopila la información de 150 gobiernos, lo que implica un 80% de los 193 Estados miembros de la ONU existentes en 2020. Los resultados muestran una imagen positiva para los futuros esfuerzos de utilización del criterio de devengo y su adopción a nivel mundial. Destaca las acciones clave necesarias para implementar con éxito las reformas para la adopción del criterio de devengo, explicando que:

- a) La implementación debe basarse en una base firme de controles financieros y de otro tipo, procesos financieros bien entendidos y reportes precisos y oportunos.
- b) La reforma contable debe gestionarse como un proyecto importante con un programa formal de gestión del cambio y desarrollo de capacidades que va más allá de la función contable. Esto deberá abarcar no solo a los contadores, sino también a los tomadores de decisiones y usuarios clave de la información financiera que pueden no ser contadores.
- c) La inversión de tiempo suficiente y recursos en la planificación y el diseño aumentará la probabilidad de entregar con éxito el proyecto al presupuesto, alcance, calidad y plazo.

Continuar aumentando el nivel de contabilidad basada en el devengo es importante para los ciudadanos de todo el mundo, porque a diferencia de la mayoría de las empresas del sector privado que informan utilizando estándares basados en el criterio de devengo, la mayoría de los gobiernos todavía utilizan informes basados en efectivo. La crisis de la deuda soberana europea y otras crisis financieras en todo el mundo dejaron en claro los riesgos que surgen cuando los gobiernos no tienen buena información sobre sus obligaciones y compromisos.

Se constata el incremento en la aplicación del criterio de devengo en todas las regiones del mundo. Según los resultados del informe, está claro que el número de gobiernos que informan utilizando el criterio de devengo se duplicará en los próximos cinco años. La proyección actual es que, para fines de 2023, 98 de los gobiernos (65% de la población del Índice) informarán completamente sobre la acumulación. Representando los mismos el 50,52 % del total mundial.

Las regiones en las que se espera ver los mayores aumentos en la adopción para 2023 incluyen:

- África: 19 países en total, de los 54 existentes (dos actualmente)
- América Latina y el Caribe: 23 países en total, de los 32 existentes (siete actualmente)
- Asia: 21 países en total, de los 48 existentes (6 actualmente)

A pesar de que como podemos observar el incremento es notable, éste se da en los continentes con países con economías más débiles, no pertenecientes a la OCDE. En 2023 no aplicarían el criterio de devengo en África 35 países, en América Latina y el Caribe 9, y en Asia 27.

A fines de 2023, de los 98 gobiernos que, según las proyecciones, informarán utilizando el criterio de devengo, 72 países, representando el 37,3 % del mundo, y el 73% de los países del Índice, utilizarán las NICSP de una de estas tres maneras:

1. 31 gobiernos adoptarán las NICSP directamente
2. 14 gobiernos adoptarán las NICSP indirectamente
3. 27 gobiernos utilizarán las NICSP como punto de referencia

Un área en la que el informe del Índice de Responsabilidad muestra menos progreso es en el presupuesto de acumulación. Solo 15 gobiernos, informaron que actualmente preparan presupuestos para el devengo, y la mayoría no está planeando introducir un presupuesto de acumulación. Según IFAC/CIPFA (2018), el presupuesto de devengo es

un área que requiere mayor investigación en el futuro. Es lamentable, porque si bien no deben subestimarse los requisitos técnicos relacionados con la implementación del presupuesto de acumulación, los beneficios y la importancia de la adopción son muy importantes, representando estos 15 gobiernos solo el 7,73% del total mundial. Los gobiernos saben que necesitan planificar y controlar cuidadosamente sus gastos de capital y sus préstamos, y la mayoría trata de hacerlo, pero los activos y pasivos que necesitan administrar se miden de manera más natural utilizando información de acumulación. No existe una forma estandarizada o bien entendida de gestionarlos de manera efectiva mediante la aplicación del control presupuestario en efectivo. El presupuesto de acumulación tiene el potencial de ser y más efectivo, utilizando información transparente y alineada con las mejores prácticas contables.

Del análisis de los datos expuestos en el índice podemos reseñar que tanto el uso del criterio de devengo como de las NICSP a finales del siglo pasado era notablemente minoritario a nivel internacional. En el inicio del siglo actual se manifestaba un incremento positivo por la voluntad de muchos gobiernos de adoptarlos con un horizonte de aplicación del año 2023, sin embargo, en el momento actual de redacción de este TFG nos encontramos padeciendo la catástrofe de la pandemia mundial del COVID-19, las previsiones obviamente son demasiado optimistas.

No podemos aventurar la intensidad y extensión de sus consecuencias, ante la falta de antecedentes comparativos, y estudios en la Teoría Económica, pero sí que es posible anticipar que esta crisis no solo no anula los anteriores problemas económicos y sociales de todos los países, sino que crea condiciones nuevas para su desarrollo y para el surgimiento de otros problemas nuevos que retrasarán y frenarán la esperada y deseable adopción y aplicación del principio de devengo y las NICSP.

## 2. ANÁLISIS DEL FUTURO DE LAS NICSP Y LAS EPSAS EN LA UE

Podemos abordar el estudio del futuro de aplicación y adaptación, del criterio de devengo, las EPSAS, y la propia armonización de las contabilidades nacionales en el ámbito de la UE a partir del estudio de dos documentos específicos publicados en los últimos años como han sido:

1.- El artículo del Profesor Montesinos: Hacia una armonización efectiva de la contabilidad de sector público en la Unión Europea: Las EPSAS y el marco normativo internacional.

En este artículo, a finales de 2018, opinaba el Profesor Montesinos (Montesinos, 2018, p. 34-36) sobre el criterio de devengo y las NICSP en el ámbito europeo que: [...Situados pues en nuestro ámbito europeo, la solución que se plantea para reducir la diversidad contable y mejorar la comparabilidad de la información es que los datos de partida para las magnitudes agregadas sean los estados financieros económico-patrimoniales, y no los presupuestos, elaborando a tal efecto normas de registro y valoración con base de devengo, comunes para todos los EEMM de la Unión.....Uno de los aspectos sin duda de mayor relevancia de las EPSAS es la intención de las autoridades comunitarias de situar estas normas dentro de un marco legal, a diferencia de la voluntariedad de las NICSP. En tal sentido, la implementación de las EPSAS, con un marco legal, está prevista para 2020 y, entretanto, Eurostat recomienda la adaptación voluntaria de las NICSP por los EEMM].

2.- El informe del Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en NIC de la UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo).

Especifica el informe con respecto a las EPSAS que:

Un marco contable, pese a que no se han adoptado decisiones en la UE, podría aplicarse para la misma siguiendo el siguiente calendario:

- a) Entre 2016 y 2020, se plantea conseguir que los Estados Miembros de la Unión Europea, a través de la adopción del principio de devengo con el uso de las NICSP, incrementen su transparencia fiscal. Además de lo nombrado, formular el marco EPSAS en este periodo.
- b) Entre 2020 y 2025: comparabilidad en los EEMM y entre ellos en el medio y largo plazo, a través de la aplicación de las EPSAS.

La normativa de la UE anunciada no ha sido aprobada hasta el momento de redacción de este trabajo y de acuerdo con las circunstancias actuales ante el

escenario del BREXIT y COVID-19 creo que es posible aventurar que sufrirá una considerable demora.

## **VIII. CONCLUSIONES**

### **-. PRIMERA**

El papel del sector público en el ámbito de la OCDE constituye un alto porcentaje de las economías nacionales de las últimas décadas, lo que exige a los países un adecuado sistema de información contable, útil para la evaluación, análisis y toma de decisiones públicas; y en el caso de no existir proceder a la reforma o adaptación de sus sistemas.

La contabilidad en base de devengo, que con anterioridad se consideraba adecuada solo en el sector privado, se ha visto como una alternativa para una mejor presentación de informes de las actividades gubernamentales. En estos procesos de reforma, también las NICSP han jugado un papel importante. De hecho, una gran variedad de organizaciones internacionales, como la ONU, la OCDE y la UE han comprometido sustanciales recursos para su adopción. Por todo ello es de vital importancia conocer la evolución de su aplicación.

### **-. SEGUNDA**

La contabilidad en base de devengo es una metodología contable en que las transacciones se reconocen en el momento en que ocurren los eventos económicos, independientemente del momento en que se efectúan los correspondientes cobros y pagos en efectivo, siendo esencial para determinar de manera sistemática el costo total de las actividades del sector público.

El criterio del devengo se ha utilizado cada vez más por los gobiernos nacionales de los distintos estados europeos, existiendo además otros en proceso de adaptación. La inclusión del principio de devengo dentro de la normativa contable de Sector Público español fue en el año 1983, al ser el primer Plan General de Contabilidad Pública donde se incluyó el principio de devengo.

La introducción del presupuesto en base de devengo hace que las cuentas anuales y la información presupuestaria constituyan un sistema de gestión con etapas de planificación, ejecución y control.

En el sistema presupuestario español, el presupuesto es el instrumento mediante el cual los ejecutivos: nacionales, autonómicos o locales, plantean a los representantes de los

ciudadanos la forma en que se proponen cumplir con su responsabilidad en el próximo ejercicio económico anual. El presupuesto desde su elaboración debe revelar intenciones, consecuencias e impacto estimado de su ejecución, y al quedar claro los planes del origen y el destino de los fondos, ya contiene una transparencia interna, conformando un importantísimo mecanismo de admisión de la responsabilidad.

### **-. 3 TERCERA**

Se sitúa como inicio de la contabilidad de la era moderna la publicación en 1494 de la obra titulada «Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni et Proportionalitá» de Fray Luca Pacioli que estableció sus primeras bases documentando el concepto de partida doble. Pero habrá que esperar a la segunda mitad del siglo XX para ver el inicio, entre la expansión internacional de los diferentes procesos de globalización, del proceso de armonización contable internacional.

En España se inició la difusión del sistema de partida doble a partir de 1565, sin embargo, la modernización de la regulación y armonización contable no comenzó hasta la década de los años sesenta del siglo XX con la creación de la Comisión Central de Planificación Contable. En 1973 se aprobó el primer Plan General de Contabilidad y en 1977 la primera Ley General Presupuestaria, introduciendo el método de partida doble.

Desde la aprobación del primer Plan General de Contabilidad en España, se han llevado a cabo reformas contables, en los sectores privado y público, siguiendo el criterio de devengo y de adaptación a las NICSP. Una de las características que tiene la aplicación del devengo en las cuentas anuales es la inclusión de una cuenta de resultado económico patrimonial donde aparecen los ingresos y gastos en los que se han incurrido a lo largo del ejercicio entre los que se presentan las amortizaciones del inmovilizado. Para hacer un estudio sobre lo nombrado, se han analizado los datos de amortización del inmovilizado y su representatividad en el total de gastos de gestión ordinaria de 17 Ayuntamientos correspondientes a ciudades con una población superior a 250.000 habitantes, de la Cuenta General del Estado y de la Seguridad Social.

En 1977 se fundó la IFAC y en 1986, se creó en su seno el Comité del Sector Público, que posteriormente se denominó IPSASB, que desde 1986 emitió las NICSP. Hasta el

inicio de 2020 el IPSASB ha publicado 42 NICSP basadas en un sistema de contabilidad de acumulación y una NICSP basada en la contabilidad en efectivo.

Podemos considerar que los usuarios de los estados financieros del sector público y sus organismos, y los preocupados por la transparencia financiera, obtendrán al menos los siguientes beneficios de las NICSP: El establecimiento de prácticas de información financiera adecuadas y la consistencia en la aplicación de dichas prácticas.

La observancia de las NICSP por parte de los organismos facilitará asimismo las labores de auditoría en el sector público, aumentando la transparencia y confiabilidad de la información financiera, facilitando la comparabilidad de los estados financieros y la mejora en la rendición de cuentas.

Sin embargo, también, debemos considerar la existencia de los siguientes obstáculos para la armonización contable internacional y adopción de las NICSP: Elevado peso de los marcos legales nacionales, diferencias de culturas tradicionales e idiomas, diferencias en los desarrollos económicos nacionales, actitudes renuentes de las propias Administraciones Públicas y repercusiones negativas del sector privado en la convergencia.

#### **-. 4 CUARTA**

La recepción de las NICSP en la UE ha sido un proceso que siguió a la adaptación previa a las NIC-NIIF de ámbito empresarial que se había iniciado en 1995. El Reglamento Financiero de 2002, obligó a aplicar las NIC-NIIF en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de los grupos admitidos a cotización en los mercados europeos financieros regulados.

Posteriormente, en el contexto de una Directiva en 2011 sobre marcos presupuestarios se evaluó la idoneidad de las NICSP para los Estados miembros, eligiéndolas como base del nuevo marco contable, asegurando con ello una información completa y armonizada en los estados financieros consolidados de la UE. Con el informe COM2013 se avanzó en la definición de los pasos para alcanzar las EPSAS, aceptando que éstas podrían basarse inicialmente en la adopción de un conjunto de principios fundamentales de las

NICSP. En España la recepción de las NICSP comenzó también en 2010 al ser tomadas como referencia fundamental por la IGAE para la reforma de la Contabilidad Pública.

## **-. 5 QUINTA**

El Índice IFAC/CIPFA 2018 que recopila la información de 150 gobiernos muestra una imagen positiva para los futuros esfuerzos de utilización del criterio de devengo y su adopción a nivel mundial.

Se constata hasta el momento en el que se redactó el Índice el incremento en la aplicación del criterio de devengo en todas las regiones del mundo, manifestando como proyección de futuro, para fines de 2023, que 98 de los gobiernos informarán completamente sobre la base de acumulación. A pesar de que el incremento se da en los continentes con países con economías más débiles, no pertenecientes a la OCDE, en 2023 seguirán sin aplicar el criterio de devengo en África 35 países, en América Latina y el Caribe 9, y en Asia 27.

A fines de 2023, de los 98 gobiernos que, según las proyecciones, informarán utilizando el criterio de devengo, 72 países, representando el 37,3% del mundo, utilizarán las NICSP, y solo 15 gobiernos, 7,73% mundial presentarán presupuestos utilizando el criterio de devengo.

Del análisis de los datos expuestos en el índice podemos señalar que tanto el uso del criterio de devengo como de las NICSP a finales del siglo pasado era notablemente minoritario a nivel internacional. En el inicio del presente siglo se manifestaba un incremento positivo y la voluntad de muchos gobiernos de adoptarlos con un horizonte de aplicación del año 2023, sin embargo, en el momento actual de redacción de este TFG nos encontramos padeciendo la catástrofe de la pandemia mundial del COVID-19.

No podemos aventurar la intensidad y extensión de sus consecuencias, ante la falta de antecedentes comparativos, y estudios en la Teoría Económica, pero sí que es posible anticipar que ésta no solo no anula los anteriores problemas económicos y sociales de todos los países, sino que crea condiciones nuevas para su desarrollo y para el surgimiento de otros problemas nuevos que retrasarán y frenarán la esperada y deseable adopción y aplicación del principio de devengo y las NICSP.

Sobre el estudio del futuro de aplicación y adaptación del criterio de devengo y las EPSAS, así como la propia armonización de las contabilidades nacionales en el ámbito de la UE, podemos concluir:

Que, de acuerdo con el artículo Montesinos 2018, la solución de la armonización en el ámbito de la UE es que los datos de partida para las magnitudes agregadas sean los estados financieros económico-patrimoniales, y no los presupuestos, elaborando normas de registro y valoración con base de devengo, comunes para todos los EEMM.

Que, de acuerdo con el informe 2019 de la UNCTAD, con respecto a implantación de las EPSAS se podrían aplicar acciones con el siguiente calendario: En el período comprendido entre 2016 y 2020, la adopción del principio de devengo y las NICSP para incrementar la transparencia fiscal de los EEMM, y en el periodo entre 2021 y 2025 se abordaría la comparabilidad dentro de los EEMM y entre ellos a medio y largo plazo, mediante la aplicación de las EPSAS.

La normativa de la UE anunciada no ha sido aprobada hasta el momento de redacción de este trabajo y de acuerdo con las circunstancias actuales ante el escenario del BREXIT y COVID-19 en mi opinión se puede prever que sufrirá una lamentable demora.

## IX. BIBLIOGRAFÍA

ACCA E IFAC (2020): *“Is cash still King? Maximising the benefits of accrual information in the public sector”*  
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/pi-IPSAS-is-cash-still-king-v5.pdf>

AICOGestión (2014): “Comisión NIIF. Proceso de adopción de información financiera en Iberoamérica, España y Portugal: Situación actual (2014)”. <http://aicogestion.org/wp-content/uploads/2016/06/AICOGestion-002-Estado-adopcion-NIIF-Proceso-de-adopcion-de-las-normas-internacionales-de-informacion-financiera-en-iberoamerica-espana-y-portugal.pdf>

AJUNTAMENT DE BARCELONA (2018): Compte general 2018  
[https://ajuntament.barcelona.cat/estrategiaifinances/sites/default/files/Documents/PDF/00%20Compte%20General%202018\\_1.pdf](https://ajuntament.barcelona.cat/estrategiaifinances/sites/default/files/Documents/PDF/00%20Compte%20General%202018_1.pdf)

AYUNTAMIENTO DE MADRID (2018): Cuenta anual Ayuntamiento de Madrid 2018.  
[https://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/Presupuestos/EjecucionPresupuestaria/Cuentas\\_aprobadas/FicherosCuentas/CUENTA\\_AYTO\\_2018\\_WEB.pdf](https://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/Presupuestos/EjecucionPresupuestaria/Cuentas_aprobadas/FicherosCuentas/CUENTA_AYTO_2018_WEB.pdf)

AYUNTAMIENTO DE SEVILLA (2017): Cuentas anuales.  
<https://www.rendiciondecuentas.es/VisualizadorPortalCiudadano/VisualizadorPortal.jsp>

AYUNTAMIENTO DE SEVILLA (2018): Cuentas anuales.  
<https://www.rendiciondecuentas.es/VisualizadorPortalCiudadano/VisualizadorPortal.jsp>

AYUNTAMIENTO DE VALENCIA (2018): Cuenta anual del Ayuntamiento de Valencia 2017.  
[http://www.valencia.es/ayuntamiento/ayuntamiento.nsf/0/D6C170D08F8BAA50C12581D70040A4F6/\\$FILE/Mem%C3%B2ria%20Compte%20Anual%20Ajuntament%202017.pdf?OpenElement&lang=1](http://www.valencia.es/ayuntamiento/ayuntamiento.nsf/0/D6C170D08F8BAA50C12581D70040A4F6/$FILE/Mem%C3%B2ria%20Compte%20Anual%20Ajuntament%202017.pdf?OpenElement&lang=1)

AYUNTAMIENTO DE VALLADOLID (2018): Cuenta general ejercicio 2018. Índice de la memoria. <https://www.valladolid.es/es/ayuntamiento/organizacion-administrativa/intervencion-general/utilidad/hacemos/cuenta-general/cuenta-general-2018.ficheros/564322-MEMORIA%20AYUNTAMIENTO%202018.pdf>

BERGMANN, A. Y LABARONNE, L. (2013): “La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas”. *Revista Española de Control Externo*, Vol. 15, Nº 44, pp. 19-29.

BOE 102 núm. 102, de 28 de abril de 2010.  
<https://www.boe.es/boe/dias/2010/04/28/pdfs/BOE-A-2010-6710.pdf>

BRUSCA, M. I. Y MONTESINOS, V. J. (2006). “La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional”. *IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPU*C, p. 3.

BRUSCA, M. I. Y MONTESINOS, V. J. (2012). “La reforma del sector público y las normas internacionales de contabilidad: el caso de España”. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, pp. 179-207.

CAVANAGH, J. Y FERNÁNDEZ BENITO, A. (2015): “Gestión financiera pública en América”. *Capítulo 5 Contabilidad pública y credibilidad fiscal, Pessoa*. Banco Interamericano de Desarrollo.

COM (2013) 114 final, de 3.6.2013: “Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: Hacia la aplicación de las normas de contabilidad del sector público armonizadas en los Estados miembros”. Comisión Europea, Bruselas, 2013.  
<https://ec.europa.eu/eurostat/about/opportunities/consultations/epsas>

DELOITTE (2017): “Las NICSP en su bolsillo” p. 5-6.

DELOITTE (2019): “Las NICSP en su bolsillo” pp.12-102.

Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros DO L 306 de 23.11.2011, p. 41.  
[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2011.306.01.0041.01.SPA](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2011.306.01.0041.01.SPA)

KRAFF M., ALDEA R.,

ESTUDIO 14 del IPSASB. (2011): “Transición a la base contable de acumulación (o devengo)”. *Directrices para entidades del sector público*.

EUROSTAT (2015): *Working group on EPSAS and other expert groups*.

FERNÁNDEZ SANTOS, Y. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. M. Y RODRÍGUEZ PÉREZ. A. (2008): “Modernización de la Gestión Pública. Necesidad, incidencias, límites y críticas”. *Pecunia*, pp.75-105.

FMI (2014): “Código de Transparencia Fiscal”  
<https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2016/12/31/Update-on-the-Fiscal-Transparency-Initiative-PP4888>

GONZÁLEZ, JM (2004): “La Historia de la Contabilidad de Karl Peter Kheil (1896-1902)”. *AECA. La Revista de los Libros*  
<http://www.aeca1.org/revistaeca/revista68/10artrev68.htm>

HERNÁNDEZ, E. (2002). “La Historia de la Contabilidad”. *AECA. La Revista de los Libros* nº 67-68.

IFAC-CIPFA (2018): “Índice de Responsabilidad Financiera Internacional del Sector Público” <https://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/Public-Sector-Index-2018-Status-27112018.pdf>.

IGAE (2018): Cuenta general del Estado <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/rcasp/Paginas/CuentaGeneralEstado.aspx>

KHAN, A. Y MAYES, S. (2009): “Transición a la contabilidad en base de devengo”. *Fondo Monetario Internacional (FMI). Notas Técnicas y Manuales*. Washington, DC, p.5-6.

KRAFF, M. ALDEA, R Y KOEHLER, M. (2013): “La reforma del sistema de contabilidad de las instituciones de la UE: el proyecto, el papel de las NICSP y avances recientes”. *Revista Española de Control Externo*, Vol. 15, Nº 44, pp. 49-90.

LIBRO AZUL. (2019): “Introducción a la lectura de los Presupuestos Generales del Estado”. Ministerio de Hacienda pp. 11-21.

MARCO CONCEPTUAL del Plan General de Contabilidad Pública de España (2010).

MARCO CONCEPTUAL del IPSASB. (2011): “Marco conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público”.

MARTÍ C. (2004): “Hacia el presupuesto por devengo en las administraciones públicas”. *Auditoría pública N°34* pp. 87-94

MINISTERIO DE HACIENDA (2019): Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1984): Resolución de 11 de noviembre de 1983, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la nueva versión del Plan General de Contabilidad Pública.

MINISTERIO DE TRABAJO, MIGRACIONES Y SEGURIDAD SOCIAL (2018): Resolución de 30 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Seguridad Social, por la que se hace público el resumen de la cuenta general de la seguridad social del ejercicio 2018. [http://www.seg-social.es/wps/wcm/connect/wss/8a4b1c7a-f6d9-4dfb-b495-974d6aaea9f5/Resolucion+30\\_10\\_19.pdf?MOD=AJPERES&CVID=](http://www.seg-social.es/wps/wcm/connect/wss/8a4b1c7a-f6d9-4dfb-b495-974d6aaea9f5/Resolucion+30_10_19.pdf?MOD=AJPERES&CVID=)

MONTESINOS, V. J. (2018): “Hacia una armonización efectiva de la contabilidad de sector público en la Unión Europea: Las EPSAS y el marco normativo internacional”. *AECA. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (123)*. pp. 34 - 36. <http://aeca.es/publicaciones2/revistas-2/revista-aeca>

OSBOME, D. Y GAEBLER. T. (1992): “Un Nuevo Modelo de Gobierno”. Gemika, 1994. <https://administracionpublicacomparada.files.wordpress.com/2013/11/osborne-reinventando-al-gobierno.pdf>

ORDEN de 24 de octubre de 2019, por la que se modifica la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 19 de febrero de 2015, por la que se regula la contabilidad pública de la Junta de Andalucía.

PLAN DE TRABAJO Y ESTRATEGIA del IPSASB de 2019 a 2023.

RENDICIÓN DE CUENTAS (2018): CUENTAS ANUALES. <https://www.rendiciondecuentas.es/es/>

UNCTAD (2019): “Informe del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes”. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.  
[https://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ciisard90\\_es.pdf](https://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ciisard90_es.pdf)

## **X. ANEXO 1**

DATOS DE LAS CUENTAS ANUALES DE LOS AYUNTAMIENTOS EN 2017

CIUDAD	DATOS		
	GASTOS ORDINARIOS	AMORTIZACIÓN DEL EJERCICIO	%
MADRID	-3.639.244.194,13	-161.060.489,10	4,43%
BARCELONA	-2.335.515.393,65	-180.991.761,79	7,75%
VALENCIA	-631.343.222,95	-17.497.417,76	2,77%
SEVILLA	-643.590.103,47	-3.594,73	0,00%
ZARAGOZA	-631.361.968,88	-18.047.079,34	2,86%
MÁLAGA	-504.953.391,53	-26.206.543,86	5,19%
MURCIA	-331.178.100,14	-14.435.096,68	4,36%
PALMA	-335.273.734,80	-11.466.483,46	3,42%
LAS PALMAS DE GRAN CANARIA	-278.472.155,27	-13.541.886,49	4,86%
BILBAO	NO DISPONIBLE	NO DISPONIBLE	N/D
ALICANTE	-202.880.491,22	0	0,00%
CÓRDOBA	-249.205.951,13	-7.891.428,61	3,17%
VALLADOLID	-446.510.842,51	-26.052.786,67	5,83%
VIGO	-209.334.683,12	-6.351.934,40	3,03%
GIJÓN	-198.787.340,75	-11.646.147,17	5,86%
HOSPITALET DE LLOBREGAT	-210.713.514,86	-7.701.645,24	3,66%
VITORIA	NO DISPONIBLE	NO DISPONIBLE	N/D

**Tabla 10. Datos de las cuentas de Ayuntamientos 2017**

Fuente: elaboración propia con datos de [rendiciondecuentas.es](http://rendiciondecuentas.es)

#### DATOS DE LAS CUENTAS ANUALES DE LOS AYUNTAMIENTOS EN 2016

CIUDAD	DATOS		
	GASTOS ORDINARIOS	AMORTIZACIÓN DEL EJERCICIO	%
MADRID	-3.527.816.801,53	-161.236.456,47	4,57%
BARCELONA	-2.269.108.705,47	-184.317.915,06	8,12%
VALENCIA	-590.625.203,51	-17.374.855,13	2,94%
SEVILLA	-626.996.595,51	-1.005,34	0,00%
ZARAGOZA	-605.002.020,45	-17.633.216,02	2,91%
MÁLAGA	-529.894.117,83	-26.253.981,55	4,95%
MURCIA	-326.962.428,32	-15.302.025,27	4,68%
PALMA	-331.318.987,33	-8.641.065,93	2,61%
LAS PALMAS DE GRAN CANARIA	-273.658.295,70	-13.203.770,89	4,82%
BILBAO	NO DISPONIBLE	NO DISPONIBLE	N/D
ALICANTE	-201.980.416,90	0	0,00%
CÓRDOBA	-230.292.672,07	-5.920.916,21	2,57%
VALLADOLID	-222.457.314,33	-27.631.551,67	12,42%
VIGO	-208.710.621,57	-4.911.011,25	2,35%
GIJÓN	-199.305.478,77	-12.217.755,16	6,13%
HOSPITALET DE LLOBREGAT	-204.314.185,69	-8.721.592,74	4,27%
VITORIA	NO DISPONIBLE	NO DISPONIBLE	N/D

**Tabla 11. Datos de las cuentas de Ayuntamientos en 2016**

Fuente: elaboración propia con datos de [rendiciondecuentas.es](http://rendiciondecuentas.es)