



FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS

GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD

**PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL PLAN GENERAL DE
CONTABILIDAD Y EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD
PÚBLICA**

Trabajo fin de grado presentado por Gonzalo Rodríguez Pacheco, siendo la tutora del mismo la profesora D^a Silvia Fresneda Fuentes.

Vº. Bº. de la Tutora:

Alumno:

D^a. Silvia Fresneda Fuentes

D. Gonzalo Rodríguez Pacheco

Sevilla. Mayo de 2016



**GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD
FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS**

**TRABAJO FIN DE GRADO
CURSO ACADÉMICO [2015-2016]**

TÍTULO:

**PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD Y
EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

AUTOR:

GONZALO RODRÍGUEZ PACHECO

TUTORA:

D^a. SILVIA FRESNEDA FUENTES

DEPARTAMENTO:

CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD

RESUMEN:

Este trabajo consistirá en un análisis entre los aspectos más significativos del Plan General de Contabilidad y Plan General de Contabilidad Pública, en el que se pondrán de manifiesto las principales diferencias en cada una de las partes en las que se estructuran ambos. Concretamente, marco conceptual, criterios de reconocimiento y valoración, cuentas anuales y cuadro de cuentas. Para ello, será fundamental conocer el fin que persiguen cada entidad, para posteriormente, interpretar y aplicar correctamente las herramientas que facilitan ambos planes de contabilidad.

PALABRAS CLAVE:

PGC 2007, PGCP 2010, Normalización y Reforma Contable

ÍNDICE

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO 2. MARCO CONCEPTUAL.....	3
2.1. Introducción.....	3
2.2. Cuentas anuales. Imagen fiel.....	3
2.3. Principios contables	4
2.4. Elementos de las Cuentas anuales	4
2.5. Criterios de reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales	7
2.6. Criterios de valoración	7
CAPÍTULO 3. NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN	9
3.1. Introducción.....	9
3.2. Inmovilizado material	10
3.3. Normas particulares sobre el inmovilizado material	15
3.4. Inversiones inmobiliarias.....	16
3.5. Inmovilizado intangible.....	17
3.6. Activos en estado de venta.....	18
3.7. Activos financieros.....	20
3.8. Pasivos financieros.....	24
3.9. Activos construidos o adquiridos para otras entidades.....	24
3.10. Ingresos sin contraprestación.....	25
3.11. Transferencias y Subvenciones.....	26
3.12. Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos.....	30
CAPÍTULO 4. CUENTAS ANUALES.....	33
4.1. Introducción.....	33
4.2. Balance de situación.....	33
4.3. Cuenta de resultado económico patrimonial.....	35
4.4. Estado de cambios en el patrimonio neto.....	37
4.5. Estado de flujos de efectivo.....	38
4.6. Estado de liquidación del presupuesto.....	41
4.7. Memoria.....	47
4.8. Cuadro de cuentas.....	48
CAPÍTULO 5. CONCLUSIÓN.....	49
CAPÍTULO 6. BIBLIOGRAFIA.....	51

CAPÍTULO 1

INTRODUCCIÓN

La contabilidad pública en nuestro país ha venido desarrollándose a lo largo de estos años tomando como referencia la normativa contable que se aplica en el ámbito empresarial, alisándola a las particularidades y necesidades de estos organismos, pero tratando de mantener la mayor homogeneidad posible.

El organismo responsable de la contabilidad pública en España es la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), quien se ha encargado de impulsar a lo largo de las últimas décadas la modernización y reforma de la contabilidad de las entidades del sector público, el cual comprende las entidades integrantes del sector público administrativo estatal (integrada por los departamentos ministeriales), las administraciones de las comunidades autónomas (compuesta por las distintas consejerías) y las administraciones locales (Ayuntamientos y Diputaciones, básicamente), y las cuales están sometidas a la aplicación del sistema de contabilidad pública. También componen este sector los entes instrumentales, formados a su vez por empresas públicas, (se rigen por el sistema contable privado), organismos autónomos (sometidos al sistema contable público) y agencias especiales (las cuales pueden ir regidos por ambos sistemas contables dependiendo de la realidad económico-financiera de su actividad). Por último, encontramos las fundaciones públicas, entidades que se rigen por el sistema de contabilidad de entidades sin ánimo de lucro.

Desde 1981, cuando se publicó el primer Plan General de Contabilidad Pública (en adelante: PGCP) aplicable a las entidades del sector público estatal basado en el PGC de 1973, hemos presenciado a la creación y evolución de una nueva normativa contable, con el objetivo de ofrecer a este tipo de entidades tanto un tratamiento más personalizado y adaptado a sus necesidades como la posibilidad de comparación con el sector privado (Brusca y Martín, 2011). Ya en estos últimos años, con la adopción por la Unión Europea de las Normas Internacionales de Contabilidad o Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF) se aprobó el último Plan General de Contabilidad, concretamente en noviembre de 2007 (modificado posteriormente en 2010 y a través de sucesivas normas y resoluciones del ICAC), y seguidamente en 2010, tras un estudio por parte de IGAE sobre la nueva normativa internacional aplicable, se publicó el correspondiente PGCP que conocemos hasta la fecha.

Los principales objetivos a alcanzar con todo el proceso de reforma han sido, básicamente (Pérez Pérez, 2011):

- Armonizar los criterios de la contabilidad pública en España con los de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, dado que constituyen el marco de referencia más importante a nivel internacional para la elaboración de reformas contables en los distintos países del mundo y favorecen la comparabilidad de los estados financieros de las administraciones públicas de los distintos países.

- Homogeneizar los marcos normativos contables de las diferentes administraciones públicas (en adelante: AAPP).

- Coordinar los criterios de la contabilidad pública con los criterios de la contabilidad para empresas privadas.

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público son emitidas por el IPSASB (International Public Sector Accounting Standard Board), comité emisor de normas para el sector público dentro de la IFAC (International Federation of Accounting), y están fundamentadas en las normas contables emitidas por el IASB, organismo privado independiente que desarrolla y emite normas internacionales de información financiera con el fin de que sean adoptadas por diferentes países y organismos internacionales, para lograr así una mayor armonización de los datos y comparabilidad. Sin embargo a diferencia del sector privado, para el público en España no se ha decidido aplicar las IPSASB.

Al estar dividida la administración pública española por razón del territorio, nos encontramos con la coexistencia de la administración general del estado, la administración de las comunidades autónomas y la administración local. Para tener en cuenta, las peculiaridades y casuísticas propias de cada una de ellas, en España se ha optado por elaborar diferentes normas contables. Además, en su proceso de elaboración e implantación, en primer lugar, se aprueba la normativa contable de la administración estatal y, con posterioridad y en base a ella, se realizan las adaptaciones correspondientes al resto de entes territoriales. En el caso concreto de los ayuntamientos, las normas contables se denominan instrucciones de contabilidad (en adelante, IC) (Fresneda y Hernández, 2016).

Teniendo en cuenta todo lo anterior y que en el Grado de Finanzas y Contabilidad no hemos estudiado el marco normativo contable público nos hemos planteado la realización de este trabajo, el cual tiene como principal objetivo analizar las principales diferencias entre la normativa contable privada y la normativa contable pública, recogida en el PGCP como norma base en cada una de las partes que comprenden los planes generales, al objeto de evidenciar aquellos aspectos en los que la contabilidad pública entiende que debía tener otra visión y adoptar otros criterios diferentes a los de PGC, así como las razones que justifican estas adaptaciones.

Por último y refiriéndonos a la estructura, este trabajo seguirá la misma estructura contemplada en los planes generales. Por tanto, identificaremos en primer lugar las diferencias en el marco conceptual, para después pasar a las normas de reconocimiento y valoración, seguir con las cuentas anuales, donde mostraremos las diferencias apoyándonos en unas cuentas anuales públicas, con el objetivo de dar un carácter más práctico a esta parte, continuaremos con el contenido de la memoria y para finalizar haremos una breve mención a las diferencias en el contenido del cuadro de cuentas.

CAPÍTULO 2

MARCO CONCEPTUAL

2.1. INTRODUCCIÓN

En primer lugar, el Marco Conceptual de la contabilidad pública nos define que constituye una entidad contable, precisando ésta como “todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuenta” (PGCP, 2010, pág. 36984).

El **Marco Conceptual** está constituido por seis 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 y criterios de valoración), y su elaboración se asemeja o inspira al marco conceptual del PGC, así como en el IASB y en otros documentos específicos para el sector público, como el “Marco Conceptual para la información financiera de las Entidades Públicas” de AECA, en 1999 (Asociación Española de Contabilidad y Administración) y la NICSP 1 (Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público) “Presentación de Estados Financieros”. En consecuencia, aunque la estructura de PGC y PGCP son similares, el contenido presenta algunas diferencias, las cuales trataremos de abordar a continuación.

2.2. CUENTAS ANUALES. IMAGEN FIEL

En este apartado, la primera diferencia con respecto al PGC la encontramos al definir el objetivo de las cuentas anuales, las cuales indican que deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la **rendición de cuentas** de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Con ello vemos como, a diferencia del PGC (suministra información útil para la toma de decisiones económicas de los usuarios), el PGCP aunque mantiene la importancia de la utilidad para la toma de decisiones, también hace una mención explícita a la rendición de cuentas como objetivo de la contabilidad pública, lo que implica el control y justificación del empleo de los recursos que les han sido otorgados por los diferentes entes públicos.

Este control de gastos se observa y evalúa a través del presupuesto, estado adicional que incorpora el PGCP a los estados financieros de las empresas y el cual es representativo de la ejecución y liquidación del presupuesto de la entidad. Esto permite verificar que el gasto público, el cual es financiado a través de las recaudaciones de impuestos a las empresas y ciudadanos, se efectúa conforme a la legalidad, aportando mayor rigor y transparencia.

Por último, en lo que se refiere a la **presentación de las cuentas anuales**, podemos verificar que mientras que el plan general de empresa privada permite la presentación a través de modelos abreviados o normales el PGCP sólo contempla el modelo normal de cuentas para las administraciones de ámbito estatal. Si bien, permite en cambio las correspondientes adaptaciones y modificaciones a las administraciones autonómicas y locales a través de instrumentos denominados instrucciones de contabilidad.

2.3. PRINCIPIOS CONTABLES

A diferencia de la contabilidad de las empresas, que se desarrolla **aplicando principios contables de carácter económico patrimonial** (Empresa en funcionamiento, Devengo, Uniformidad, Prudencia, No compensación e Importancia relativa), la contabilidad de entidades públicas incorpora, además de los anteriores, **principios de carácter presupuestario**. Concretamente se trata de los principios de imputación presupuestaria y desafectación.

Principio de imputación presupuestaria: Establece que los ingresos y gastos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Por otro lado, las obligaciones presupuestarias en general, se imputarán al presupuesto del ejercicio en que éstos se realicen y con cargo a los respectivos créditos mientras que los derechos se imputarán al presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.

Principio de desafectación: Establece que como norma general los ingresos presupuestarios se destinarán a la financiación de los gastos presupuestarios, sin que exista relación directa entre ambos (no existe vinculación entre las distintas partidas de ingresos y gastos), a excepción del supuesto de financiación afectada, donde los gastos presupuestarios deben ser financiados con ingresos presupuestarios específicos, debiendo reflejar el sistema contable tal circunstancia y permitir su seguimiento.

PRINCIPIOS CONTABLES CORRESPONDIENTES AL PGC Y PGCP		
PGC	PGCP	
P. ECONÓMICO-PATRIMONIALES	P. ECONÓMICO-PATRIMONIALES	P. PRESUPUESTARIOS
Empresa en funcionamiento	Empresa en funcionamiento	Imputación presupuestaria
Devengo	Devengo	Desafectación
Uniformidad	Uniformidad	
Prudencia	Prudencia	
No compensación	No compensación	
Importancia relativa	Importancia relativa	

Tabla 2.1. Principios contables correspondientes al PGC y PGCP

Fuente: elaboración propia a partir de PGC y PGCP

2.4. ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES

En este punto del Marco Conceptual se ofrece los elementos que constituyen las cuentas anuales (activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos). A estos elementos tradicionales que integran los estados financieros económico-patrimoniales, el PGCP añade los elementos relacionados con el estado de flujos de efectivo (cobros y pagos) y otros específicos de la contabilidad pública, concretamente los elementos relacionados con la ejecución del presupuesto (ingresos y gastos presupuestarios).

ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES	
PGC	PGCP
Activos: “bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa resultante de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.	Activos: “bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultante de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un <u>potencial de servicio</u> ”.
Pasivos: “obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones”.	Pasivos: “obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un <u>potencial de provisiones</u> ”.
Patrimonio neto: “parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le <u>afecten</u> ”.	Patrimonio neto: “parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por la entidad o entidades propietarias, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras <u>variaciones que le afectan</u> ”.
Ingresos: “incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios”.	Ingresos: “incrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, a la entidad o entidades <u>propietarias cuando actúen como tales</u> ”.
Gastos: “decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tenga su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios en su condición de tales”.	Gastos: “decrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tenga su origen en devoluciones de aportaciones patrimoniales y en su caso distribuciones, monetarias o no, a la entidad o entidades <u>propietarias cuando actúen como tales</u> ”.
	Cobros: “flujos de entrada de efectivo y suponen un <u>aumento de la tesorería de la entidad</u> ”.
	Pagos: “flujos de salida de efectivo y suponen una <u>disminución de la tesorería de la entidad</u> ”.
	Gastos presupuestarios: “flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad. Su realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en adquisiciones de activos o en la cancelación de pasivos financieros”.
	Ingresos presupuestarios: “flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos o en la emisión de pasivos <u>financieros</u> ”.

Tabla 2.2. Elementos de las cuentas anuales

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

Dentro de las diferencias más significativas con respecto al PGC se encuentra la definición de **activo**, la cual es definida por el PGCP como los “bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultante de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio” (PGCP, 2010, pág. 36986). El PGCP además, también considerará activos aquellos que sean necesarios para obtener los rendimientos económicos o potencial de servicios de otros activos. En consecuencia, a diferencia del PGC, el plan contable público considera como activos a aquellos elementos que aun no generando rendimientos económicos para la entidad, reportan beneficios a la colectividad, es decir, prestan servicios a la ciudadanía, puesto que el

objetivo de las administraciones públicas no se limita a la obtención de rendimientos económicos, sino que deben servir a la sociedad y apoyar la redistribución de la renta.

Por otro lado, al referirnos al **Patrimonio Neto**, observamos que tanto PGC como PGCP lo definen como la “parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos” (PGCP, 2010, pág. 36987). Ambos incluyen:

- Las aportaciones de los socios/ entidades propietarias (iniciales y posteriores, que no tengan la consideración de pasivos).
- Los resultados acumulados.
- Las variaciones que le afecten.

Estas diferencias son causadas debido a lo que representa el patrimonio para cada entidad pues, por un lado, en las empresas privadas el patrimonio se asocia a la parte de recursos que corresponde a los propietarios de la empresa, bien porque lo han aportado o porque la compañía lo ha ido generando a lo largo de los años como consecuencia de no repartir la totalidad de los resultados obtenidos. Si bien, en el patrimonio neto de las entidades públicas no es posible encontrar capital social, (en su lugar tenemos aportación patrimonial). Tampoco existe el apartado de reservas (llevándose en su lugar a resultados de ejercicios anteriores) y las variaciones que afectan a patrimonio neto van en valores brutos, puesto que éstas no contemplan el efecto impositivo.

Con respecto a **ingresos y gastos**, tanto en PGC como PGCP su definición es similar. Las diferencias se encuentran en la naturaleza y la tipología de los mismos. En el caso de los ingresos, en una administración pública proceden básicamente de los impuestos y tasas, la prescripción de una deuda u obligación reconocida o una subvención recibida. En relación a los gastos, los más cuantiosos se derivan de las subvenciones y transferencias concedidas a terceros.

Sin embargo, no debemos mezclar ni confundir los conceptos anteriores con los ingresos y gastos presupuestarios. El **ingreso presupuestario** es el derecho de cobro surgido de la ejecución del presupuesto de ingresos y puede surgir bien por la venta de un activo, la financiación obtenida por la entidad o por los ingresos económicos patrimoniales. Por su parte, los **gastos presupuestarios** representativos de las obligaciones de pago asumidas por la entidad que se han derivado de la ejecución de su presupuesto de gastos, nacen por un triple motivo: el vencimiento de los pasivos, la adquisición de activos y el devengo de los gastos económicos patrimoniales.

En consecuencia, podemos encontrar tanto ingresos como gastos en sentido económico, que sean o no a su vez presupuestarios. Así, podemos hallar ingresos de carácter presupuestario que no son ingresos económicos-patrimoniales, como la emisión de un pasivo financiero que se imputa dentro del capítulo 9 del presupuesto de ingresos. Y a su vez, ingresos económicos-patrimoniales que no son ingresos presupuestarios, como el importe de la revalorización de un inmovilizado, el cual no genera un derecho de cobro por dicha revalorización, tan sólo un incremento patrimonial (Fernández y López, 2011).

En relación a los gastos pasa exactamente igual, siendo por ejemplo el gasto por amortización o la pérdida por deterioro un gasto en sentido económico pero no presupuestario, puesto que no conllevan a obligaciones a pagar surgidas de la ejecución del presupuesto. Y en contraposición, como gastos presupuestarios pero no económicos podemos vincular la adquisición de aquellos activos que se imputan al presupuesto de gastos del ejercicio.

Por otro lado, también podemos encontrar ingresos y gastos presupuestarios y económicos-patrimoniales armonizados. En el caso de los gastos un ejemplo serían los gastos en conceptos de nóminas o sueldos, y con respecto a los ingresos podríamos destacar los ingresos por impuestos, los cuales tienen reflejo en ambas vertientes.

Por último el PGCP también hace mención a los elementos relacionados con los **movimientos de tesorería** que tienen su reflejo en el estado de flujos de efectivo, compuesto por cobros y pagos, los cuales, aunque no son definidos por el PGC en este punto, contemplan una descripción similar que podemos encontrar en la tercera parte del PGC “Cuentas Anuales”, concretamente en el apartado número nueve, “Estado de Flujos de Efectivo”.

2.5. CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES

Los criterios de registro de los distintos elementos que comprenden los estados financieros pertenecientes al PGCP se asemejan a los del PGC, siendo en ambos la fiabilidad en las valoraciones y la capacidad de los elementos objetos de transacción para incorporar rendimientos económicos o servicios futuros aspectos claves para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos. Por otro lado, el reconocimiento de ingresos y gastos presupuestarios se reconocerá cuando se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación del derecho de cobro u obligación presupuestaria

2.6. CRITERIOS DE VALORACIÓN

Se trata del último punto correspondiente al Marco Conceptual y define los criterios de valoración que pueden ser aplicados en las normas de registro y valoración, las cuales se describen en la segunda parte del plan.

Los criterios de valoración definidos en cada plan lo podemos observar a través de la siguiente tabla:

CRITERIOS DE VALORACIÓN	
PGC	PGCP
Coste histórico o coste: incluye precio de adquisición, coste de producción y coste de un pasivo	Precio de adquisición Coste de producción Coste de un pasivo
Valor razonable	Valor razonable
Valor realizable neto	Valor realizable neto
Valor en uso	Valor en uso
Costes de venta	Costes de venta
-	Importe recuperable
Valor actual	Valor actual de un activo o de un pasivo
Coste amortizado	Coste amortizado de un activo o pasivo financiero
Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero	Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero
Valor contable o en libros	Valor contable
Valor residual	Valor residual de un activo

Tabla 2.3. Criterios de valoración

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

De todos los valores descritos, tan solo encontramos una diferencia considerable con respecto al PGC dentro del **valor en uso**. La doble naturaleza de los activos de las AAPP implica que el valor en uso, el cual se utiliza como medida aproximativa del importe recuperable de un activo a través de su utilización en la entidad, obliga a

incorporar este criterio de valoración para cada tipo de activo. Por un lado, para aquellos que *incorporan rendimientos económicos futuros*, que al igual que en la normativa privada, se define como “el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad, y en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgos” y por tanto, se calcula a partir de los flujos de efectivo que se espera obtener durante la duración del activo en la entidad. Y por otro lado, para aquellos *activos portadores de potencial de servicio para la entidad*, en cuyo caso el PGCP define su valor en uso como “el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio” (PGCP, 2010, pág. 36991) y los determina a través del coste de reposición del activo menos la amortización acumulada sobre la base de ese coste, para reflejar el uso ya efectuado del activo.

Ejemplo de valor en uso de activo que incorporan rendimientos económicos futuros:

La Junta de Andalucía tiene una flota de camiones destinada a la recogida de basuras que adquirió por 1.000.000 €. Durante los 4 próximos años va a alquilarlos y se estima que los flujos de tesorerías netos para cada año serán:

Año 1: 175.000 €; año 2: 175.000 €; año 3: 175.000 €; año 4: 175.000 €

Inmediatamente después de finalizar el contrato, la entidad pública tiene la intención de vender la flota por un precio que estima que será de 250.000 €. Se considera un tipo de interés de mercado sin riesgo del 3%.

Solución

En este primer caso procederemos a calcular el valor en uso a través del valor actual de los flujos de efectivos futuros esperados, y teniendo en cuenta la posterior enajenación en el último año.

Valor en uso = F.E año 1/(1+i)ⁿ + F.E año 2/(1+i)⁽ⁿ⁺¹⁾ + F.E año 3/(1+i)⁽ⁿ⁺²⁾ + F.E año 4/(1+i)⁽ⁿ⁺³⁾ + Enajenación elemento/(1+i)⁽ⁿ⁺³⁾

Siendo:

n = año 1 e i = tipo de interés de mercado sin riesgo = 3%

Valor en uso = 175.000/(1.03) + 175.000/(1.03)² + 175.000/(1.03)³ + 175.000/(1.03)⁴ + 250.000/(1.03)⁴ = **872.613,982 €.**

Ejemplo de valor en uso de activo portadores de potencial de servicio:

La Junta de Andalucía compró una flota de autobuses para el transporte de los alumnos de los colegios de la zona rural de la sierra norte de Sevilla en enero de 2013, por valor de 580.000 € y vida útil de 20 años. En enero de 2017 el coste de reposición de estos activos será de 820.000. Calcular el valor en uso para enero de 2017.

Solución

Para calcular el valor en uso de activos portadores de potencial de servicios utilizamos la siguiente expresión:

Valor en uso = Coste de reposición de los activos – Amortización acumulada

Tenemos por un lado el coste de reposición, el cual expresa el coste que tiene que afrontar la entidad para renovar la flota de autobuses y que es de 820.000€.

Por otro lado, para el cálculo de la amortización acumulada tenemos que tomar como base dicho coste de reposición y coger como fecha de amortización la fecha de adquisición de los elementos (enero de 2013). Por tanto tenemos:

Cuota de amortización anual = (820.000/20) = 41.000€/año

Amortización acumulada en enero de 2017 = 41.000*4 = 164.000€

En consecuencia, el **Valor en uso** = 820.000 – 164.000 = **656.000 €.**

CAPITULO 3

NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

3.1. INTRODUCCIÓN

Esta segunda parte del PGCP está dedicada a las veintidós normas de reconocimiento y valoración que lo componen, donde se integran los criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

De las veintitrés normas de registro y valoración que componen el PGC, sólo nos detendremos y explicaremos aquellas que difieran del tratamiento contable establecido dentro de la normativa pública, tomando como base de comparación esta última. Dicho esto, procedemos a la identificación de las mismas.

CLASIFICACIÓN DE NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACION	
PGC	PGCP
1. ^a Desarrollo del marco conceptual de la contabilidad	1. ^a Desarrollo del marco conceptual de la contabilidad
2. ^a Inmovilizado material	2. ^a Inmovilizado material
3. ^a Normas particulares sobre el inmovilizado material	3. ^a Casos particulares de inmovilizado material: Infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y patrimonio histórico
4. ^a Inversiones Inmobiliarias	4. ^a Inversiones Inmobiliarias
5. ^a Inmovilizado intangible	5. ^a Inmovilizado intangible
6. ^a Normas particulares sobre el inmovilizado intangible	6. ^a Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
7. ^a Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta	7. ^a Activos en estado de venta
8. ^a Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	8. ^a Activos financieros
9. ^a Instrumentos financieros	9. ^a Pasivos financieros
10. ^a Existencias	10. ^a Coberturas Contables
11. ^a Moneda extranjera	11. ^a Existencias
12. ^a Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto (IGIC) y otros impuestos indirectos	12. ^a Activos construidos o adquiridos para otras entidades
13. ^a Impuesto sobre beneficios	13. ^a Moneda extranjera
14. ^a Ingresos por ventas y prestación de servicios	14. ^a Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) e Impuesto general indirecto canario (IGIC)
15. ^a Provisiones y contingencias	15. ^a Ingresos con contraprestación
16. ^a Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal	16. ^a Ingresos sin contraprestación
17. ^a Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	17. ^a Provisiones, activos y pasivos contingentes
18. ^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos	18. ^a Transferencias y subvenciones
19. ^a Combinaciones de negocios	19. ^a Adscripciones, y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos
20. ^a Negocios conjuntos	20. ^a Actividades conjuntas
21. ^a Operaciones entre empresas del grupo	21. ^a Cambios en criterios y estimaciones contables
22. ^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables	21. ^a Cambios en criterios y estimaciones contables
23. ^a Hechos posteriores al cierre del ejercicio	22. ^a Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Tabla 3.1. Clasificación de normas de reconocimiento y valoración

Fuente: elaboración propia a partir de PGC y PGCP

3.2. INMOVILIZADO MATERIAL

Para la **valoración inicial** de los elementos de inmovilizado encontramos que tanto empresas privadas como entidades públicas emplean el precio de adquisición o coste de producción. Cabe destacar aquellos elementos adquiridos a terceros a un precio simbólico o nulo, pues aunque PGCP aplica los criterios de valoración establecidos en la norma de registro y valoración nº 18, "Transferencias y Subvenciones", esto no da lugar a diferencia, ya que ambos planes acaban utilizando el valor razonable como sistema de valoración.

Otra pequeña diferencia la podemos encontrar en la adquisición de bienes mediante **permutas**, concretamente en aquellas donde se intercambian activos de naturaleza no similar (Permutas Comerciales), pues en este caso, mientras que PGC los reconoce mediante el valor razonable del bien entregado (aunque con el límite del valor razonable del bien recibido), PGCP establece, siempre que sea posible, el valor razonable del bien recibido como método de valoración. Las posibles diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el activo entregado se imputarán al resultado del ejercicio, tanto en PGC como PGCP. No obstante, dentro de las entidades públicas, cuando las diferencias entre los valores razonables de los activos intercambiados no se ajusten mediante efectivo, se tratarán como subvenciones entregadas o recibidas según el caso. En cuanto a las permutas no comerciales, el tratamiento contable es el mismo para PGC y PGCP.

CONTABILIZACIÓN DE PERMUTAS CON PGC Y PGCP	
PGC	PGCP
PERMUTAS COMERCIALES	
Valor razonable del bien entregado más contraprestación monetaria, siendo el límite el valor razonable del bien recibido	Valor razonable del bien recibido. Si no podemos estimar este valor: valor razonable del bien entregado ajustado con cualquier cantidad de efectivo entregada
Si no podemos estimar los Valor razonable de los bienes intercambiados: Valor contable del bien entregado + contraprestación (en su caso)	
PERMUTAS NO COMERCIALES	
Valor contable del bien entregado más contraprestación (en su caso), con límite del Valor razonable del bien recibido si este fuera menor	Valor contable del bien entregado más contraprestación (en su caso), con límite del Valor razonable del bien recibido si este fuera menor

Tabla 3.2. Contabilización de permutas con PGC y PGCP

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

Ejemplo de permuta comercial aplicando Plan General de Contabilidad de empresas

La sociedad "LA MANSA, SA", con motivo de la ampliación de sus instalaciones, decide entregar el 1 de enero de 2016, a cambio de un terreno, unas máquinas de su propiedad. Dichas máquinas fueron adquiridas el 1 de julio del 2006 por 160.000 € y tienen una vida útil de 15 años (sistema de amortización lineal). Los valores razonables de ambos elementos son:

Valor razonable	
Maquinaria	60.000 €
Terreno	80.000 €

Tabla 3.3. Valor razonable de los elementos

Fuente: Elaboración propia

Contabilizar la operación teniendo en cuenta las siguientes posibilidades:

- La permuta se realiza sin entrega adicional de dinero.
- La empresa propietaria del terreno exige que además de la maquinaria la sociedad "LA MANSA, SA" le entregue 22.000 u.m.

Solución apartado A

Partiendo de la premisa de que nos encontramos en casos de permutas comerciales, dado que cumplen lo especificado en los apartados anteriores, nos encontramos con una maquinaria cuyo valor razonable es de 60.000 € (elemento entregado), y unos terrenos con valor razonable de 80.000 € (bien recibido). Teniendo en cuenta que el valor razonable del bien recibido supera el límite del valor razonable del bien entregado, habrá que darlo de alta por éste último, es decir 60.000€, y por otro lado habrá que dar de baja la maquinaria entregada por su valor contable neto (160.000 – 112.000). Por último tendremos que reflejar también el resultado obtenido (beneficio o pérdida) en el caso que sea necesario.

MÁQUINAS	
Valor contable	160.000
Vida útil	15
F.adquisición	01/07/2006
F.venta	01/01/2016
CAC/AÑO	10.667
AAIM	112.000

Tabla 3.4. Datos del elemento

Fuente: Elaboración propia

1 DE ENERO DE 2016			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
211	Terrenos y bienes naturales	60.000	
281	AAIM	112.000	
213	Maquinaria		160.000
771	Bº procedentes de IM		12.000

Tabla 3.5. Asiento contable apartado A

Fuente: Elaboración propia

Solución apartado B

En este caso al valor razonable del elemento entregado hay que sumarle una aportación monetaria de 22.000€. Por tanto el montante total entregado es 82.000 €, superando el límite de valor razonable del bien recibido, por tanto:

1 DE ENERO DE 2016			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
211	Terrenos y bienes naturales	80.000	
281	AAIM	116.000	
213	Maquinaria		160.000
771	Bº procedentes de IM		14.000
572	Bancos		22.000

Tabla 3.6. Asiento contable apartado B

Fuente: Elaboración propia

Ejemplo de permuta comercial aplicando Plan General de Contabilidad Pública

El Ayuntamiento de Sevilla entrega el 1 de julio de 2015 a la empresa Vehículos de asistencia, S.A. un solar para equipamiento industrial adquirido en adjudicación de deudas a cambio de cinco ambulancias que se utilizarán para el servicio de asistencia

para mayores a domicilio. La vida útil de los vehículos se estima de 10 años y el valor contable de los activos inmovilizados y sus valores razonables en el momento de llevar a cabo la operación eran los siguientes (en euros):

	Ayuntamiento de Sevilla		VEAS, S.A.	
	V. Contable	V. Razonable	V. Contable	V. Razonable
Terrenos	200.000	275.000		
Vehículos				300.000

Tabla 3.7. Datos del problema

Fuente: Elaboración propia

Contabilizar la operación teniendo en cuenta los siguientes apartados:

- La operación de permuta se realiza con el intercambio de los activos mencionados sin entrega de efectivo.
- La operación de permuta se realiza con el intercambio de los activos mencionados y entregando además, el Ayuntamiento de Sevilla, 25.000 € al contado.

Solución apartado A

Dado que nos encontramos en un intercambio de activos con naturaleza no similar y puesto que tenemos los valores razonables de los elementos intercambiados, los activos recibidos (en este caso las ambulancias) se valorarán en el momento inicial por su valor razonable, es decir, 300.000 €. Por otro lado el Ayuntamiento de Sevilla dará de baja el terreno entregado y registrará la diferencia entre el valor contable y el valor razonable del mismo en la cuenta de resultados.

1 DE JULIO DE 2015			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	300.000	
210	Terrenos y bienes naturales		200.000
940	Ingresos de Subvenciones financiación Inmovilizado no financiero		25.000
771	Bº procedentes enajenación de IM		75.000

Tabla 3.8. Asiento contable apartado B

Fuente: Elaboración propia

Solución apartado B

Para este escenario no cambia nada con respecto al apartado anterior, pues valoraríamos la entrada de la maquinaria a su valor razonable igualmente, y a los terrenos por su valor contable. Si bien, habrá que reflejar el desembolso de efectivo.

1 DE JULIO DE 2015			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	300.000	
210	Terrenos y bienes naturales		200.000
400	AOR. Presupuesto de gasto corriente		25.000
771	Bº procedentes enajenación de IM		75.000

Tabla 3.9. Asiento contable apartado B

Fuente: Elaboración propia

Por el pago al contado en el momento de la transacción:

1 DE JULIO DE 2015			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
400	AOR. Presupuesto de gasto corriente	25.000	
571	Bancos e instituciones operativas. Cuentas operativas		25.000

Tabla 3.10. Asiento contable apartado B

Fuente: Elaboración propia

En relación a la **valoración posterior**, el tratamiento contable del inmovilizado material referente a las entidades públicas presenta una novedad con respecto a las empresas privadas. Esta novedad es la introducción del **modelo de revalorización** como alternativa al modelo de coste. Este modelo se utiliza cuando el valor contable de un elemento del inmovilizado material se vuelve poco significativo, debido a aquellas circunstancias del mercado que provocan incrementos sustanciales en el precio, permitiendo en tales casos valorar dichos elementos por su valor razonable. La utilización del valor razonable para aquellos activos que apliquen este modelo vendrá determinada por el momento en el que se efectúe la revalorización, cuantía que será minorizada por la amortización acumulada que se practique posteriormente y las correcciones valorativas acumuladas por deterioro que pudiera haber sufrido el elemento desde la fecha de la revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales.

Por tanto, la utilización de este modelo se **limita** a aquellos activos que suelen experimentar **incrementos sustanciales de su precio en el mercado** e implica efectuar revalorizaciones con la suficiente regularidad para que el valor contable de los activos no difiera significativamente del valor que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de las cuentas anuales (López y de Caso, 2011). Su uso sólo se limita a aquellos casos en los que el mercado sea suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías. Aquellas entidades que opten por el modelo de revalorización deberán aplicarlos a todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos (siempre que el cambio de valor sea significativo), entendiéndose esta como el conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de un entidad.

En cuanto a la **contabilización**, los incrementos como consecuencia de una revalorización se registrarán con contrapartida en una cuenta de grupo 9, salvo que este incremento exprese la reversión de un deterioro de valor del mismo activo registrado anteriormente, en cuyo caso se imputará al resultado del ejercicio. Por su parte, las reducciones de valor como consecuencia de un deterioro, serán tratadas de igual manera que en el modelo de coste, imputándose como un gasto en el resultado del ejercicio, a no ser que previamente se registrara una revalorización, circunstancia que provocaría la reducción en primer lugar de la cuenta patrimonial utilizada (grupos 8 y 9).

En referencia a la amortización, debemos resaltar el cambio en la dotación de la amortización que se reconoce al aplicar el modelo de revalorización, pues el gasto reconocido se imputará al resultado del ejercicio por la parte correspondiente al valor contable, mientras que el resto se imputará a la partida específica de patrimonio neto. Respecto al deterioro, si éste es asociado a un activo no revalorizado se reconocerá al igual que PGC en el resultado del ejercicio. Por el contrario, aquellos correspondientes

a activos revalorizados deberán ser imputados a la partida específica de patrimonio neto.

Por otro lado, las reversiones de un deterioro serán reconocidas en el resultado del ejercicio, a menos que el activo se contabilizase según el modelo de revalorización, en cuyo caso se abonará a la partida específica de patrimonio neto. No obstante, y en la medida en que el deterioro de valor del mismo activo revalorizado haya sido reconocido previamente en el resultado del ejercicio, la reversión también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

Tanto después del reconocimiento de deterioros como tras sus reversiones en el caso de que se produzcan, será obligatorio ajustar la cuota de amortización para los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el valor contable revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Ejemplo de inmovilizado aplicando el modelo de revalorización

Tenemos un bloque de viviendas públicas de valor contable 1.200.000 €, con fecha de adquisición el 01/01/20X3. A finales de 20X7 el valor de estos inmovilizados era de 2.250.000 €. Este grupo de inmovilizados entró en funcionamiento a principios de X3 y se registró a través del modelo de revalorización. Vida útil 30 años.

Solución:

31/12/20X7		Cuadro de amortización inicial	
Valor contable neto	1.000.000	Valor contable	1.200.000
Vida útil restante	25	Vida útil	30
CAC	40.000	F.adquisicion	01/01/20X3
Valor razonable	2.250.000	F.Revalorización	31/12/20X7
Vida útil restante	25	CAC/AÑO	40.000
CAC	90.000	AAIM hasta	160.000
CAC valor contable	40.000	31/12/20X6	
CAC revalorizacion	50.000		

Tablas 3.11. Datos iniciales y Cuadro de amortización inicial del elemento

Fuente: Elaboración propia

01/01/20X3			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
211	Construcciones	1.200.000	
570	Caja		1.200.000
31/12/20X3, X4, X5, X6			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
681	AIM	40.000	
281	AAIM		40.000
31/12/20X7 Asiento de revalorización			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
211	Construcciones	1.250.000	
920	Aj. Positivos en la val. de inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable		1.250.000
D/D Amortización perteneciente a Valor contable			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
681	AIM	40.000	
281	AAIM		40.000
D/D Amortización correspondiente al valor revalorizado			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
821	Aj negativos por val. de inmovilizado no financiero por amortizaciones	50.000	
281	AAIM		50.000
D/D Cierre grupos 8 y 9			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
920	1º por valoración de Inmovilizado no Financiero	1.250.000	
821	Aj negativos por val. de inmovilizado no financiero por amortizaciones		50.000
136	Aj por valoración de Inmov. no Financiero		1.200.000

Tabla 3.12. Asientos contables Inmovilizado. Modelo de revalorización

Fuente: Elaboración propia

3.3. NORMAS PARTICULARES SOBRE EL INMOVILIZADO MATERIAL

En relación a este epígrafe hemos detectado que aunque parte de las normas particulares pertenecientes al PGC coinciden con PGCP (es el caso de construcciones y solares sin edificar), otras no están presentes en las entidades públicas, como son las instalaciones técnicas, maquinaria y utillajes o utensilios y herramientas, debido principalmente a la orientación de cada plan.

En el caso del PGCP, vemos como su apartado de normas particulares se compone de infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y patrimonio histórico. Estos elementos serán reconocidos únicamente cuando cumplan la definición de activo descrita anteriormente en el marco conceptual y su valoración se realizará de acuerdo con la NRV 2º, inmovilizado material. Dada la dificultad que presentan los bienes del patrimonio histórico, en el caso de que no se puedan valorar de forma fiable deberá darse información en la memoria. Por último, a diferencia de PGC, las inversiones en activos arrendados bajo arrendamientos operativos, se encuentra regulada en “normas particulares sobre el inmovilizado intangible”, dentro del PGCP.

3.4. INVERSIONES INMOBILIARIAS

El PGCP define las **inversiones inmobiliarias** como aquellos “inmuebles que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones” (PGCP, 2010, pág. 37000). Además establece que “aquellos casos en los que las entidades tengan propiedades para cumplir sus objetivos de prestación de servicios más que para conseguir ingresos por arrendamientos o plusvalías, los activos no serán definidos como inversiones inmobiliarias”.

En aquellos supuestos en los que el inmovilizado material se emplee para dos funciones, (obtención de rentas o plusvalías y producción o suministro de bienes y servicios), la entidad deberá contabilizar por separado cada parte si éstas pueden ser vendidas. Si estas partes no pueden ser vendidas separadamente, la entidad únicamente la calificará como inversión inmobiliaria, si sólo una parte insignificante se utiliza para la producción o prestación de bienes o servicios, o para fines administrativos.

Dicho esto, y pasando a la **valoración**, apreciamos como tanto para las entidades públicas como para las empresas privadas la valoración inicial, posterior y baja vendrá determinada por lo establecido en la norma de registro y valoración nº 2, “Inmovilizado material”, por lo que no existen diferencias en este punto.

Por otro lado, en relación a las **reclasificaciones entre inversiones inmobiliarias e inmovilizado material**, estas sólo se realizarán cuando exista un cambio en su uso. En este caso, a diferencia del PGC, donde tanto inversiones inmobiliarias como inmovilizado material se valoran a coste menos amortizaciones acumuladas y deterioros, en las entidades públicas a la hora de hacer reclasificaciones habrá que atender también al modelo contable que viene empleando ese activo, y al posible cambio que se pueda producir al hacer la reclasificación. De este modo, podemos encontrarnos con tres situaciones:

i) Sin cambios en el modelo contable.

En el caso en que la entidad siga utilizando el mismo modelo contable tras la reclasificación (modelo de coste o modelo de revalorización), el valor contable de los inmuebles reclasificados no variará.

ii) Cambio del modelo de revalorización al modelo de coste.

En este caso el valor contable del inmueble afectado por la reclasificación será el que le correspondería según el modelo de coste. Para ello, se eliminarán, en el momento de su reclasificación el saldo pendiente de imputación de la partida específica de patrimonio neto así como el correspondiente a la amortización acumulada relativa a dicha revalorización.

iii) Cambio del modelo de coste al modelo de la revalorización.

La diferencia que pudiera existir en la fecha de la reclasificación, entre el valor contable del inmueble y su valor razonable, se tratará de la siguiente forma:

- Cualquier disminución en el valor contable del inmueble se reconocerá en el resultado del ejercicio.

- Cualquier aumento en el valor contable se tratará como sigue:

1º En la medida en que tal aumento sea la reversión de un deterioro del valor, previamente reconocido para ese inmueble, el aumento se reconocerá en el resultado del ejercicio.

2º Cualquier remanente del aumento sobre la reversión anterior habrá de ser abonado directamente en una partida específica de patrimonio neto.

3.5. INMOVILIZADO INTANGIBLE

En relación al concepto, PGC y PGCP definen el **inmovilizado intangible** como el “conjunto de activos intangibles y derechos susceptibles de valoración económica de carácter no monetario y sin apariencia física que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios o constituyen una fuente de recursos de la entidad” (PGCP, 2010, pág. 37002). PGCP añade además:

- Se incluirán las inversiones militares especializadas cuando tengan carácter intangible y se utilicen exclusivamente en la defensa nacional.

- Se considerarán gastos del ejercicio aquellos bienes y derechos cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

Con respecto al **reconocimiento de estos activos**, tanto en entidades privadas como públicas es preciso que cumplan, además de la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento de sus respectivos marcos conceptuales, el criterio de identificabilidad, el cual implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- Sea separable y susceptible de ser enajenado, cedido, arrendado, intercambiado o entregado para su explotación.

- Surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables o de otros derechos u obligaciones.

Por otro lado, el PGCP añade otros aspectos, como lo referido a la probabilidad de obtener rendimientos económicos futuros o en el potencial de servicio, donde evaluará siguiendo hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo. También establece que aquellos activos que incluyan elementos tangibles e intangibles, para su tratamiento como inmovilizado intangible o material, la entidad realizará el oportuno juicio para distribuir el importe que corresponda a cada tipo de elemento, salvo que el relativo a algún tipo de elemento sea poco significativo con respecto al valor total del activo.

Por último, decir que a diferencia de PGC, PGCP no rechaza el reconocimiento como inmovilizado intangible los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

En cuanto a **la valoración, normas de deterioro y amortización y definiciones de vida útil definida e indefinida** no se aprecian diferencias significativas entre ambos planes, con la salvedad de las matizaciones que añade el PGCP, dada las particularidades de las entidades a quienes va dirigida. Estas matizaciones se encuentran dentro de aquellos activos intangibles con vida útil definida y son:

- Será admisible cualquier método de amortización que contemple las características técnico-económicas del activo, o derecho, estableciéndose el método lineal en caso de no poder determinar de forma fiable dichas características.

- La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar, a menos que se encuentre amortizado por completo o haya sido clasificado como activo en estado de venta.

3.6. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

Tanto PGC como PGCP delimitan los **activos en estado de ventas o activos no corrientes mantenidos para su venta (ANCMV)** como aquellos “activos no financieros clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado” (PGCP, 2010, pág. 37007). Para aplicar esta clasificación el activo debe estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos, y su venta debe ser altamente probable. Se considerará que su venta será altamente probable cuando se den las siguientes circunstancias:

- La entidad debe estar comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y concretar el plan.
- La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

Además, PGC también añade:

- Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que por hechos o circunstancias fuera de control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.
- Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA		
	PGC	PGCP
Valoración inicial	Menor entre VC y VR - Costes de venta	Valor Contable del activo
Valoración posterior	Menor entre VC y VR - Costes de venta --> Reconocimiento de deterioros	Menor entre VC y VR - Costes de venta --> Reconocimiento de deterioros
Si se vuelve a reclasificar a Inmovilizado	Menor entre: Valor contable antes de la reclasificación ajustado por deterioro o amortización VERSUS Importe recuperable	<i>Modelo de coste:</i> Valor contable antes de la reclasificación, ajustado por deterioro o amortización.
		<i>Modelo de revalorización:</i> Valor contable antes de la reclasificación, ajustado por deterioro o amortización y/o revalorización

Tabla 3.13. Activos en estado de venta

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

Una vez descrito los activos en estado de venta y sus requerimientos para clasificarlos como tal pasamos a la **valoración inicial**, donde observamos que el criterio utilizado para estos activos varía para cada plan de contabilidad. En concreto, PGC utiliza el menor importe de entre el valor contable y valor razonable menos costes de ventas entretanto, PGCP emplea el valor contable que posee el elemento en el momento de la reclasificación, siguiendo el modelo de coste. En cambio, si existe diferencia en el momento de la **reclasificación inicial**, pues mientras que PGC da de baja todas las cuentas representativas de inmovilizado que cambia de uso (elemento de inmovilizado, amortización acumulada y deterioro), para dar de alta la cuenta representativa de activo en estado de ventas por el valor contable del elemento, PGCP incluye además, la cuenta de deterioro acumulado que existía previamente a la nueva clasificación del activo, es decir, la cuenta de deterioro perteneciente al inmovilizado

Por otro lado, en relación a la **valoración posterior**, ambos planes utilizan para valorar estos activos el menor entre su valor contable y su valor razonable menos costes de ventas, y no muestran diferencias en la contabilización de deterioros.

Por último lugar, en referencia a las posibles reclasificaciones que puedan adoptar los activos en estado de ventas, inversiones inmobiliarias o inmovilizados material e intangible, PGCP establece que solo dará lugar a realizar dicha reclasificación en el caso que se observe un cambio de uso. En tal caso, y dependiendo del modelo que se utilice, se registrará:

- Siguiendo el modelo de coste. En este caso ambos planes utilizan el mismo procedimiento. El activo que deja de ser clasificado como en estado de venta será valorado por un importe equivalente a su valor contable antes de que fuera clasificado como tal, ajustado por cualquier deterioro y correspondiente amortización que se hubiera dotado si el activo no se hubiera reconocido como en estado de ventas.
- Siguiendo el modelo de revalorización. En esta ocasión, seguimos el procedimiento anterior, dando de alta la cuenta representativa del bien por su valor contable neto, a cuyo valor sumaremos el importe acumulado de la revalorización, abonando por consiguiente además de las cuentas correspondientes a la amortización acumulada y deterioro, la cuenta específica de patrimonio neto que se correspondería con dicha revalorización si el activo no se hubiera reclasificado como activo en estado de venta.

También se darán de baja todas las cuentas representativas del activo en estado de venta, imputándose al resultado económico patrimonial del ejercicio la diferencia entre los valores contables, en el caso de que se produzcan.

Caso práctico de activos en estado de venta.

En julio de 2010 una entidad pública decide reclasificar un inmovilizado a activo en estado de venta. Este inmovilizado fue adquirido en enero de 2008 por valor de 20.000 € y tenía una vida útil en dicho momento de 10 años. En 2009 se registró un deterioro de 750 €.

Solución

DATOS	
F. Adquisición	01/01/2008
Vida útil	10
Valor contable	20.000
CAC/AÑO	2.000
AAIM hasta 01/07/2010	5.000

Tabla 3.14. Datos iniciales del problema
Fuente: Elaboración propia

1 de julio de 2010			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
380	Activos en estado de venta	15.000	
291	Deterioro de inmovilizado	750	
281	AA	5.000	
21	Inmovilizado		20.000
398	Deterioro de activos en estado de ventas		750

Tabla 3.15. Asiento contable.
Fuente: Elaboración propia

3.7. ACTIVOS FINANCIEROS

En primer lugar, podemos observar que para la explicación del **activo financiero** ambas entidades utilizan similar terminología describiendo un activo financiero como “cualquier activo que sea dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos de recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables” (PGCP, 2010, pág. 37008).

A efectos de su valoración podemos observar cierta discrepancia en cuanto a **cómo clasifican o agrupan los activos financieros** la contabilidad privada y la contabilidad pública, siendo esta última menos concreta, y agrupando los “Activos financieros mantenidos para negociar” y “Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” en un solo título denominado “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados”.

CLASIFICACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS	
PGC	PGCP
Préstamos y partidas a cobrar	Créditos y partidas a cobrar
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	Inversiones mantenidas hasta el vencimiento
Activos financieros mantenidos para negociar	Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados
Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	
Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas	Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas
Activos financieros disponibles para la venta	Activos financieros disponibles para la venta

Tabla 3.16. Clasificación de activos financieros con PGC y PGCP

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

Esta nueva clasificación afecta principalmente a los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, donde podemos apreciar como PGCP además de agrupar las dos partidas que formaban esta categoría en PGC, ha incorporado nuevas diferencias como (Fierro, 2011):

- La eliminación de la siguiente consideración, la cual viene recogida en PGC, para que un activo financiero pueda ser clasificado como mantenido para negociar: “Los activos financieros que formen parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo”. Puesto que la finalidad de una entidad pública no es negociar activamente con estos productos a corto plazo para la obtención de un beneficio a través de la diferencia de precios o margen de intermediación, sino limitar y diversificar el riesgo cambiario y el riesgo o coste de la deuda debido a la evolución de los tipos de interés.

- La inclusión de un mercado activo para aquellos activos financieros que se adquieren con el propósito de realizarlos en el corto plazo, con el fin de poder clasificar los activos financieros que no sean derivados en la categoría “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados”, porque se considera que la adquisición de dichos activos financieros conlleva la existencia de un mercado activo para la venta de los mismos.

- La adición de Activos financieros con acuerdo de posterior venta, bien a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista en cuyo caso formará parte de la partida “Créditos y partidas a cobrar”, o bien a precio de mercado, donde pasará a clasificarse en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultado”.

Tras la clasificación y atendiendo ahora a los **criterios de valoración inicial** de los distintos grupos de activos financieros podemos concluir que salvo aspectos puntuales, ambas normativas aplican criterios muy similares.

CRITERIOS DE VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS			
PGC		PGCP	
Valor inicial	Valor posterior	Valor inicial	Valor posterior
Préstamos y partidas a cobrar		Créditos y partidas a cobrar	
Valor razonable + costes	Coste amortizado	Valor razonable + costes* (a Rdo si son irrelevantes)	Coste amortizado
Valor nominal (C/P y no interés contractual)	Valor nominal	Valor nominal (C/P y no interés contractual)	Valor nominal
Inversiones mantenidas hasta su vencimiento		Inversiones mantenidas hasta su vencimiento	
Valor razonable + costes	Coste amortizado	Valor razonable + costes* (a Rdo si son irrelevantes)	Coste amortizado
Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas		Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	
Valor razonable + costes	Coste - deterioros (si los hay)	Valor razonable + costes	Coste - deterioros (si los hay)
Activos financieros mantenidos para negociar y otros activos financieros a valor razonable con cambios en P y G		Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados	
Valor razonable (costes a P y G del ejercicio)	Valor razonable sin deducir costes asociados a su enajenación	Valor razonable (costes a P y G del ejercicio)	Valor razonable sin deducir costes asociados a su enajenación
Activos financieros disponibles para la venta		Activos financieros disponibles para la venta	
Valor razonable + costes	Valor razonable	Valor razonable + costes* (a Rdo si son VRD)	Valor razonable

Tabla 3.17. Criterios de valoración de activos financieros

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

Dentro de la partida de “Créditos o préstamos y partidas a cobrar” podemos señalar dos diferencias:

- La primera hace referencia a la opción de poder utilizar el valor nominal como valor inicial en créditos comerciales con vencimiento a corto plazo y sin tipos de interés contractual en el ámbito de empresas privadas, mientras que por parte de las entidades públicas no se considera una opción, sino que se impone el uso de este valor nominal.

- La segunda se sitúa dentro las partidas a cobrar o a pagar a largo plazo sin tipo de interés contractual y los préstamos concedidos o recibidos con intereses subvencionados, en las cuales el plan de empresas privadas obliga a la actualización del valor de los flujos de efectivos a cobrar, entretanto el plan de empresas públicas permite la opción de usar el valor nominal para las partidas a cobrar a largo plazo y la utilización del importe entregado cuando el efecto de la no actualización (globalmente considerado) sea poco significativa en las cuentas anuales de la entidad, en el caso de préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados.

Por otro lado, en las *“inversiones mantenidas hasta vencimiento”* ambos planes valoran inicialmente por el valor razonable más los costes de transacción. Si bien PGCP añade que estos costes de transacción podrán ser imputados a resultados del ejercicio en que se reconoce la inversión si estos costes poseen poca importancia relativa.

En cuanto a los *“Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados”* no existen diferencias con respecto a su valoración inicial (ambas entidades utilizan el valor razonable sin incluir los costes de transacción).

En relación a las *“inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas”*, tanto las entidades privadas como públicas valoran inicialmente al coste, es decir, valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que le sean directamente atribuibles. Sin embargo, PGCP también incluye valoración inicial para el caso de aportaciones no dinerarias, que vienen regidas por el apartado 4d de la NRV 2, inmovilizado material, dentro de los activos adquiridos por permutas.

Por último, en los *“activos financieros disponibles para la venta”*, la valoración inicial coincide para PGC y PGCP siendo esta el valor razonable más los costes de transacción, al igual que en el caso anterior. Si bien, en esta categoría PGCP también incluye que para valores representativos de deuda, los costes de transacción podrán ser imputados al resultado del ejercicio en que se reconoce la inversión, siempre que tengan poca importancia relativa.

Por otro lado, deteniéndonos ahora en la **valoración posterior** vemos como en ambos planes se aplican los mismos criterios, coste amortizado, valor razonable o coste, en función de la categoría que se trate, por tanto podemos concluir que no se observan asimetrías entre ambas contabilidades.

Con respecto al **deterioro** detectamos diferencias en dos de las 5 categorías que componen los Activos financieros según el plan de empresa. Estas son:

- Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
- Activos financieros disponibles para la venta.

Dentro de las *“inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas”* podemos apreciar diferencias tanto en el criterio que se toma para la apreciación de deterioro como en el cálculo de las correcciones valorativas correspondientes (Fierro, 2011).

En cuanto al cálculo del importe de la corrección valorativa, observaremos las diferencias a través de la tabla 3.18. que nuestro a continuación.

DIFERENCIAS EN EL CÁLCULO DEL DETERIORO	
PGC	PGCP
Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	
Valor en libros - Importe recuperable* (MAYOR entre Valor razonable - Costes ventas y Valor actual de flujos futuros de la inversión)	Mercado activo (Valor contable - Valor razonable referenciado al mercado activo)
	Mercado no activo (Patrimonio Neto de entidad participada - plusvalías tácitas en la fecha de valoración)
Activos financieros disponibles para la venta	
<i>Instrumentos de deuda</i>	<i>Instrumentos de deuda</i>
Coste o coste amortizado - corrección valorativa previa en P y G (en su caso) y valor razonable en el momento de valoración	Coste o coste amortizado - corrección valorativa previa en P y G (en su caso) y valor razonable en el momento de valoración
<i>Instrumentos de patrimonio</i>	<i>Instrumentos de patrimonio</i>
Valor en libros - Importe recuperable* (MAYOR entre Valor razonable - Costes ventas y Valor actual de flujos futuros de la inversión)	Mercado no activo (Patrimonio Neto de entidad participada - plusvalías tácitas en la fecha de valoración)

Tabla 3.18. Diferencias en el cálculo del deterioro

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

Por lo que respecta a los “*activos financieros disponibles para la venta*” dentro de las inversiones en instrumentos de patrimonio neto podemos verificar como las entidades privadas evidencian un deterioro a través de “un descenso prolongado o significativo en su valor razonable”. Por el contrario, las entidades públicas en el caso de las inversiones que no coticen en un mercado activo, para reflejar la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo utiliza “el descenso prolongado o significativo en su cotización o de sus fondos propios”.

En consecuencia PGCP para el cálculo de la corrección valorativa de estas últimas inversiones tendrá en cuenta el valor del patrimonio neto de la empresa participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, mientras que PGC se remite al apartado 2.5.3. de esta norma, relativo a las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, analizado ya anteriormente.

En el apartado de **reclasificaciones de activos financieros** la única diferencia que presenta PGCP con respecto al PGC para las empresas privadas está en la reclasificación desde la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados” a la categoría de “Inversiones mantenidas hasta el vencimiento” cuando, como consecuencia de circunstancias excepcionales, un instrumento de deuda no se mantiene ya con la intención de realizarlo en el corto plazo y la entidad tiene la intención y la capacidad financiera de conservarlo en un futuro previsible o hasta el vencimiento.

En relación a la **contabilización de los intereses y dividendos** recibidos procedentes de activos financieros debemos señalar que aunque no existen diferencias, PGCP incluye la contabilización de las variaciones entre los intereses explícitos liquidados y los previstos inicialmente para los activos financieros a interés variables, que se registrarán como mayor valor o menor importe de los correspondientes intereses y, por otro lado, también incorpora la capitalización simple para el cálculo del tipo de interés efectivo en el caso de que se adquieran activos

financieros con vencimientos a corto plazo o cuando hablemos de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Por último, en el epígrafe de “Baja de los activos financieros” no se observan diferencias en el tratamiento contable.

3.8. PASIVOS FINANCIEROS

Si atendemos al primer epígrafe observamos cómo aunque ambas contabilidades definen con terminología similar el **pasivo financiero**, PGC incorpora también al concepto aquellos instrumentos financieros que tienen opción de recompra obligatoria por parte del emisor u otras series de obligaciones (son en definitivas determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto).

Las entidades privadas también incluyen como pasivos financieros a aquellos contratos que puedan ser liquidados con instrumentos de patrimonio propio, siempre que:

- A) Si no es un derivado, obligue o pueda obligar, a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio.
- B) Si es un derivado, pueda ser, o será, liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la empresa; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio aquellos que sean, en sí mismo, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la empresa.

En relación a la clasificación, PGC diferencia tres tipos de pasivos financieros:

- 1. Débitos y partidas a pagar.
- 2. Pasivos financieros mantenidos para negociar.
- 3. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En cambio, la contabilidad pública engloba a todo el conjunto de pasivos financieros en tan solo dos categorías:

- 1. Pasivos financieros a coste amortizado.
- 2. Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Con respecto a la **valoración inicial**, tanto PGC como PGCP utilizan el valor razonable como criterio de valoración, el cual se define como “el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustada por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles”. Si bien, si se observan disimilitudes en la parte de los costes de transacción, pues a diferencia de la contabilidad de las empresas privadas, la contabilidad pública ofrece la imputación de los costes de transacción al resultado del ejercicio cuando sean pocos significativos en los pasivos financieros a coste amortizado y además, establece la imputación de estos costes directamente al resultado del ejercicio en el que se produzcan cuando sean referentes a los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

En los apartados posteriores no se encuentran diferencias significativas entre ambos planes.

3.9. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES

El PGCP define los **activos contruidos o adquiridos para otras entidades** como aquellos “bienes contruidos o adquiridos por una entidad gestora, con base en el correspondiente contrato, convenio o acuerdo, con el objeto de que una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción de los mismos se transfieran necesariamente a otra entidad destinataria, con independencia de que esta última participe o no en su financiación” (PGCP, 2010, pág. 37025).

Esta norma solo está recogida en PGCP y se estructura teniendo en cuenta tanto la contabilidad de la entidad gestora como la entidad destinataria.

Si nos centramos en el reconocimiento y valoración desde el punto de vista de la **entidad gestora** vemos como el tratamiento contable de estas operaciones varía en función de si la entidad gestora va a construir o adquirir directamente los bienes objeto de la operación.

En el caso de construcción de los bienes, el PGCP hace una diferenciación en función de que los ingresos y los costes asociados al contrato o al acuerdo puedan ser estimados con suficiente grado de fiabilidad o no, considerando esta norma de reconocimiento y valoración que estos pueden ser estimados con fiabilidad cuando concurren las siguientes causas:

- Se pueden medir razonablemente los recursos totales del contrato.
- Es probable que la entidad obtenga los rendimientos económicos o el potencial de servicio derivados del contrato.
- Tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación del mismo a la fecha de las cuentas anuales, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad.
- Los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

Si de acuerdo con los criterios mencionados en el párrafo anterior los ingresos y los costes pueden ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, los ingresos derivados del mismo se reconocerán en el resultado del ejercicio, en base al grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio.

Con respecto a los costes de la obra, se calculará siguiendo lo establecido para la determinación del coste de producción en la norma de reconocimiento y valoración nº 11, "Existencias".

Por otro lado, cuando los ingresos y costes asociados al acuerdo o contrato no puedan ser estimados con fiabilidad o en el caso de que los bienes objeto de la operación no sean construidos directamente por la entidad gestora, los costes asociados con la construcción o adquisición de los activos se reconocerán como existencias. En consecuencia, los ingresos se reconocerán cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria de los mismos.

Por último, y aplicable para los dos casos, los costes asociados al contrato o acuerdo que financie la entidad gestora se imputarán como subvención concedida al resultado del ejercicio que proceda, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración nº 18, "Transferencias y subvenciones".

Bien, para finalizar y atendiendo ahora esta norma desde la óptica de la **entidad destinataria** destacar tan sólo que los desembolsos que efectúen estas entidades para financiar la obra se registrarán como anticipos de inmovilizado.

La entidad registrará el activo en el momento de su recepción, cuantificando su importe de acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración nº 2, "Inmovilizado material" y nº 18, "Transferencias y subvenciones".

3.10. INGRESOS SIN CONTRAPRESTACIÓN

PGCP define los **ingresos sin contraprestación** como "aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y no da directamente un valor aproximadamente igual a la otra parte del intercambio".

Puesto que esta norma está solo presente en la contabilidad de las entidades públicas dado el concepto al que hace referencia, no hay motivo para comparación alguna con las entidades privadas y por tanto, no veo conveniente detenerme en definir los diferentes apartados de la misma, puesto que vienen recogidos en PGCP. Sin embargo, a continuación aporto un cuadro resumen referente a la tipología de los ingresos de estas entidades, información que no está recogida en dicha NRV y que nos ayudará a la comprensión de estos ingresos.

CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS		
	Sin contraprestación	Con contraprestación
De derecho público	<ul style="list-style-type: none"> • Impuestos • Cotizaciones sociales • Transferencias • Subvenciones • Exacciones parafiscales • Indemnizaciones por daños y perjuicios • Recargos sobre impuestos • Multas y sanciones • Recargo de apremio 	<ul style="list-style-type: none"> • Tasas • Exacciones parafiscales • Contribuciones especiales • Precios públicos: <ul style="list-style-type: none"> – Por prestación de servicios – Por utilización de bienes de dominio público
De derecho privado	<ul style="list-style-type: none"> • Aportaciones lucrativas (herencias, legados, donaciones) • Indemnizaciones 	<ul style="list-style-type: none"> • Venta de bienes • Prestación de servicios • Ingresos derivados del uso o cesión de capital: <ul style="list-style-type: none"> – Financiero – Real – Enajenaciones – Patrimoniales

Tabla 3.19. Clasificación de los ingresos de las entidades públicas

Fuente: Montesinos, 2010, pág. 4

3.11. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Si analizamos brevemente ambos planes de contabilidad podemos contemplar cómo esta norma difiere bastante en la forma en que se estructura para cada plan. Así, a groso modo vemos como mientras que PGC solo atiende en su NRV a los entes que reciben las subvenciones PGCP elabora su norma desde ambas ópticas, para aquellas entidades que conceden la subvención y para las entidades que las reciben. Por otro lado, en la contabilidad pública también se hace distinción entre los conceptos de transferencia y subvención.

ESTRUCTURA DE LA NRV Nº 18	
PGC	PGCP
Entidad cedente	
-	Transferencias Concedidas
-	Subvenciones Concedidas
Empresa o entidad beneficiaria	
Subvenciones, donaciones y legados recibidos	Transferencias y subvenciones recibidas

Tabla 3.20. Estructura de la NRV nº 18: Transferencias y Subvenciones

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

Así, si atendemos a las definiciones encontramos que PGCP relaciona las **transferencias** como aquellas que “tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas” (PGCP, 2010, pág. 37033), es decir, actividades no concretas, no definidas, y las **subvenciones** como aquellas que “tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro” (PGCP, 2010, pág. 37033).

Podemos ver como las diferencias fundamentales entre ambos conceptos son que mientras que por un lado las subvenciones están destinadas a una operación o actividad concreta las transferencias no, y por otro lado, las subvenciones obligan al beneficiario a cumplir unos requisitos para su concesión, las transferencias en cambio, no exigen requisitos (solo en caso de transferencias sin estipulaciones).

Ambas suponen un aumento del patrimonio neto para el beneficiario y una disminución del mismo para la entidad concedente.

Por otro lado, en el caso de que existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados al disfrute de la subvención, se considerará reintegrable, y la operación se tratará como un pasivo para la entidad beneficiaria y como un activo para la entidad aportante.

En cuanto a las **categorías** de subvenciones PGCP solo contempla un tipo de transferencia genérica. Sin embargo, con el fin de abordar con mayor precisión esta temática, encontramos que la NICSP 23 distingue entre **transferencias con estipulación y sin estipulación**, definiendo a las estipulaciones como las limitaciones que se imponen a los beneficiarios para el uso de los activos transferidos, y clasificando a su vez aquellas con estipulaciones en transferencias con restricciones y transferencias con condiciones. A continuación les muestro un cuadro resumen sobre esta problemática.

CATEGORIAS DE SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS				
Tipología		Destino de las entregas monetarias	Cumplimiento de requisitos y condiciones por el beneficiario	Obligación del beneficiario de reintegro en caso de incumplimiento de las condiciones o requisitos
Subvenciones		Un fin, propósito, proyecto o actividad específico	Si	Si
Transferencias con estipulaciones	Transferencias con condiciones	Financiar operaciones o actividades no singularizadas	Si	Si
	Transferencias con restricciones		Si	No
Transferencias sin estipulaciones		Financiar operaciones o actividades no singularizadas	No	No

Tabla 3.21. Categorías de subvenciones y transferencias

Fuente: de Diego, 2013, pág. 9

a) Transferencias y subvenciones concedidas por la entidad pública.

Centrándonos en el **reconocimiento**, el PGCP registra las transferencias y subvenciones concedidas como gastos en el momento en que se tiene constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas previamente para su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, la cual se efectúa cuando se dicte el acto administrativo referente a dicho hecho.

TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES CONCEDIDAS	
PGCP	
Si se cumplen las condiciones	Gasto y decremento de activo o incremento pasivo
Si no se cumple alguna condición a cierre del ejercicio, pero no hay duda del futuro cumplimiento	gasto y provisión
Deudas asumidas de otros entes	gasto y deuda asumida

Tabla 3.22. Transferencias y Subvenciones concedidas

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

En el caso de estar pendiente el cumplimiento de alguna condición establecida al cierre del ejercicio para la percepción de dicha subvención, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá realizar dotar una provisión por los correspondientes importes, que será calculado a partir de un análisis sobre el cumplimiento y según los criterios de la persona responsable de la elaboración de dichas cuentas anuales, y con la finalidad de reflejar el gasto.

Por último, en el supuesto de **deudas asumidas de otros entes**, la entidad que asume la deuda deberá reconocer la subvención concedida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando como contrapartida el pasivo surgido como consecuencia de esta operación.

b) Transferencias y subvenciones recibidas por la entidad pública.

Centrándonos ahora en los entes beneficiarios podemos decir que en la contabilidad de las entidades públicas las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de dicha transferencia o subvención, se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará como hemos dicho anteriormente cuando se dicte el correspondiente acto administrativo por el ente concedente. Igual para la contabilidad privada, aunque solo para las subvenciones y sin tener en cuenta la imputación presupuestaria.

TIPO DE SUBVENCIÓN O LEGADO		FIN Y CRITERIO DE IMPUTACIÓN	
PGCP			
REINTEGRABLES		<i>Pasivo (hasta que pasen a ser no reintegrables)</i>	
NO REINTEGRABLES	OTORGADAS POR LA ENTIDAD PÚBLICA SUPERIOR	<i>Se han otorgado como dotación inicial en la creación o por aumento de las competencias asignadas → "FFPP"</i>	
		<i>Se han otorgado por otros motivos → Se aplicará lo dispuesto en "Otorgados por terceros"</i>	
	OTORGADAS POR TERCEROS DISTINTOS DE LA ENTIDAD PÚBLICA SUPERIOR	<i>Para asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit</i>	Ingresos del ejercicio en el que las otorguen
		<i>Para financiar gastos específicos</i>	Ingresos del ejercicio en el que se devenguen
<i>Para adquirir activos o cancelar pasivos</i>		En función de los activos o pasivos que financien	

Tabla 3.23. Subvenciones recibidas en el PGCP

Fuente: Elaboración propia

Dentro de PGCP y en el supuesto de que el cumplimiento de las condiciones se prolongue a varios ejercicios, se presumirá el cumplimiento, siempre que se siga manteniendo en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte. Igualmente, cuando hablamos de subvenciones para la ejecución de obras y en consecuencia, cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan la finalización de las mismas y su puesta en funcionamiento y la ejecución se realice en varios ejercicios, se considerará no reintegrable la subvención en proporción a la obra ejecutada hasta el momento de la elaboración de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de la terminación de la misma, tal y como se establezca en el correspondiente acuerdo de concesión. De forma equitativa se establece en el ámbito empresarial, que aunque no viene especificado en PGC lo podemos encontrar en las disposiciones generales del Ministerio de Economía y Hacienda, concretamente en la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en este tipo de circunstancias.

En cuanto a la contabilización, tanto en entidades públicas como privadas las **subvenciones recibidas** se contabilizarán de forma general como ingresos directamente imputados a patrimonio neto, y se reconocerán en pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de las subvención que se trate, para lo que se tendrá en cuenta la finalidad fijada en su concesión:

- **Subvenciones para financiar gastos específicos:** se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- **Subvenciones para adquisición de activos:** se imputarán al resultado de cada ejercicio en proporción a la vida útil del bien, y aplicando el mismo método que para la dotación a la amortización de los citados elementos, o en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en el balance.
- **Activos no amortizables:** se imputarán como ingresos en el que se produzca la enajenación o baja en inventario.
- **Subvenciones para cancelación de pasivos:** se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

Con respecto a las **correcciones valorativas por deterioro**, aunque en PGCP no existe mención explícita de cómo tratarlos contablemente, consideramos que ambos planes de contabilidad lo valorarán de naturaleza irreversible en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente, es decir, en la parte correspondiente a la subvención.

En cuanto a las **transferencias**, se imputarán al resultado del ejercicio en el que se reconozcan.

Pasando ahora a la **valoración**, he de decir que ambas contabilidades utilizan el valor razonable del importe concedido para aquellas subvenciones recibidas de carácter monetario, a excepción de las subvenciones recibidas para la asunción de deudas, en las que PGCP las valora por el valor contable de la deuda en el momento de la asunción, mientras que PGC utiliza siempre el valor razonable. No existen diferencias para aquellas subvenciones no monetarias o en especie, puesto que las dos contabilidades las valoran a valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

Por otro lado, centrándonos ahora desde la **perspectiva del ente concedente**, prevista solo en la contabilidad de las entidades públicas, observamos como las transferencias y subvenciones de carácter monetario se valoran igualmente por el importe concedido y aquellas de carácter no monetario o en especie por el valor contable de los elementos o bienes entregados.

Por último, las subvenciones concedidas por asunción de deudas se valorarán por el valor razonable de la deuda en el momento de asunción.

3.12. ADSCRIPCIONES Y OTRAS CESIONES GRATUITAS DE USO DE BIENES Y DERECHOS

En relación al concepto el PGCP define a estas operaciones como “aquellas en las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra con un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad previamente prevista, deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante de los mismos, ya sea como consecuencia de lo establecido en la normativa aplicable o mediante un acuerdo vinculante entre dichas entidades” (PGCP, 2010, página 37035).

Se considerarán **adscripciones** aquellas cesiones producidas dentro de la propia administración, bien:

- Desde una entidad pública a organismos dependientes.
- Entre organismos públicos dependientes de una misma entidad pública.

En cambio hablaremos de **cesiones** cuando tiene lugar entre dos entidades entre las que no existe relación de dependencia y no son dependientes de una misma entidad pública.

CONSIDERACIÓN DE ADSCRIPCIONES Y CESIONES GRATUITAS CON PGCP	
Tipo de operación	Tratamiento contable
Adscripciones entre entidades dependientes de una misma entidad	Subvención
Adscripciones de una entidad pública a sus entidades dependientes	Aportación patrimonial
Cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos entre entidades independientes entre si	Subvención

Tabla 3.24. Consideración de adscripciones y cesiones gratuitas

Fuente: Fernández y López, 2011, pág. 11

En resumen, serán adscripciones cuando en la operación haya relación de dependencia entre una entidad pública y sus organismos o entre los propios organismos dependientes de ésta. En caso contrario se denominarán cesiones.

Pasando a analizar ahora el **reconocimiento y valoración** decir que para estas operaciones se aplican los criterios generales descritos anteriormente para las transferencias y subvenciones, tanto para las entidades cedentes (Valor contable de los elementos entregados) como para las beneficiarias (Valor razonable del elemento recibido).

En el supuesto de que existan dudas sobre la utilización del bien o derecho para la finalidad prevista, la operación tendrá la consideración de pasivo y activo para la entidad beneficiaria y aportante respectivamente. En cualquier caso, se presumirá la utilización futura del bien o derecho para la finalidad prevista siempre que sea ese su uso en el momento de elaborar la información contable.

Dependiendo de la duración del periodo de adscripción o cesión gratuita podemos encontrarnos diferentes clasificaciones para el activo en la contabilidad de la entidad beneficiaria:

1. Si la adscripción o cesión gratuita es por un *periodo inferior a la vida económica del bien*, la entidad beneficiaria registrará un *inmovilizado intangible* por el valor razonable del derecho de uso del bien recibido.
2. Si la adscripción o cesión gratuita es por un *periodo indefinido o similar a la vida económica del bien*, la entidad beneficiaria registrará el *elemento recibido en función de su naturaleza* por su valor razonable en la fecha de cesión (Montesinos, 2010).

Para finalizar, en las adscripciones de bienes que produzcan desde una **entidad pública a sus entidades dependientes**, se aplicarán los criterios establecidos en el apartado 4 de la norma de reconocimiento nº 18 "Transferencias y Subvenciones", puesto que se entenderá que los bienes objeto de adscripción constituyen para la entidad dependiente una aportación patrimonial inicial o una ampliación de la misma como consecuencia de la asunción de nuevas competencias por dicha entidad dependiente, por lo que se contabilizarán por la propietaria como inversiones en el patrimonio de la dependiente y por esta como patrimonio neto.

Caso práctico Adscripciones

En enero de 2012, la Consejería de Salud de la Junta de Andalucía cede a uno de sus organismos dependientes el uso de un laboratorio científico, concretamente a la Secretaria General de Investigación, Desarrollo e innovación en salud, con el fin de realizar estudios sobre los casos de muerte súbitas sucedidas en los deportistas de élite. El laboratorio fue inaugurado un año antes a la cesión, tiene un valor contable inicial de 3 millones de euros, el cual coincide con su valor razonable, y posee una vida útil de 30 años. Realizar la contabilización teniendo en cuenta:

LABORATORIO		
	01/01/2011	01/01/2012
Valor contable	3.000.000	2.900.000
Valor razonable		2.900.000
vida útil	30	29
CAC	100.000	100.000

Tabla 3.25. Datos iniciales del problema

Fuente: Elaboración propia

a) El laboratorio se cede durante toda su vida económica.

Puesto que en este caso la adscripción del bien es por un periodo similar a la vida económica del bien recibido, la Secretaria General de Investigación registrará un inmovilizado material por su valor razonable, mientras que la consejería de salud dará de baja el inmovilizado por su valor contable neto.

Entidad adscribente			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
212	Laboratorio		2.900.000
2812	AAIM	100.000	
2403	Inversión financiera a L/P en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	2.800.000	

Tabla 3.26. Asientos contables entidad adscribente

Fuente: Elaboración propia

Entidad beneficiaria			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
212	Laboratorio	2.900.000	
1001	Aportaciones de bienes y derechos		2.900.000

Tabla 3.27. Asientos contables entidad beneficiaria

Fuente: Elaboración propia

b) El laboratorio se cede durante un periodo de 5 años

En este escenario hemos decidido que la adscripción se realice por un periodo inferior a la vida económica del bien recibido, por tanto la entidad beneficiaria en su registro contable dará de alta un elemento de inmovilizado intangible, mientras que la entidad adscribente dotará una perdida por deterioro estimada para el periodo de cesión, puesto que en este caso no se da de baja el elemento.

Entidad adscribente			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
6909	Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado intangible	500.000	
2909	Deterioro de otro inmovilizado intangible		500.000

Tabla 3.28. Asientos contables entidad adscribente

Fuente: Elaboración propia

Entidad beneficiaria			
Código de cuenta	Concepto	Debe	Haber
209	Otro inmovilizado intangible	2.900.000	
1001	Aportaciones de bienes y derechos		2.900.000

Tabla 3.29. Asientos contables entidad beneficiaria

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO 4

CUENTAS ANUALES

4.1. NORMAS DE ELABORACIÓN DE CUENTAS ANUALES

Esta tercera parte de ambos planes de contabilidad hace referencia a la estructura que toman las cuentas que han de presentar tanto empresas como entidades y las normas de elaboración por las que han de regirse. Para ello, y con el objetivo de darle un carácter más práctico y real a este capítulo del trabajo, iremos reflejando las diferencias mostradas a través de los estados contables de la administración general del estado.

En PGC las cuentas anuales están formadas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria y su redacción o elaboración siguen las directrices de lo previsto en el Código de Comercio, en el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y en el propio Plan General de Contabilidad.

Por su parte en PGCP incorpora a las ya citadas cuentas anuales un estado contable más; el estado de liquidación del presupuesto, del que a continuación hablaremos, y sus cuentas anuales se elaboran siguiendo las pautas regidas por el PGCP y cualquier directriz de la IGAE.

En cuanto a la finalidad de estas cuentas, ambas persiguen mostrarse como una unidad y manifestar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto (en el caso de las entidades públicas), así como suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados, esto último solo cuando nos referimos a entidades públicas (Brusca y Martín, 2011).

En lo referente a los diferentes modelos de cuentas anuales, hemos de señalar que en el caso de las entidades públicas sometidas a PGCP no se contemplan la aplicación de modelos abreviados para la presentación de las mismas, a diferencia de las empresas privadas, quienes tienen la opción de presentar cuentas anuales mediante modelos normales o abreviados (sin cumplir determinadas condiciones).

4.2. BALANCE DE SITUACIÓN

En la presentación del balance de situación podemos contemplar diversas divergencias derivadas de las particularidades propias de las normas de reconocimiento y valoración recogidas en el PGCP.

Dentro de los activos, aunque los dos planes los clasifican en no corrientes y corrientes, la definición de este último difiere, puesto que en el plan de entidades públicas no se menciona el ciclo de explotación por lo que se toma como referencia el plazo de realización del activo.

La principal novedad en las partidas que componen los activos en PGCP la encontramos:

- Por un lado, en el activo no corriente, la incorporación de la partida *Bienes del patrimonio histórico*, del epígrafe, A. II, "Inmovilizado material", la cual incluye

todos los bienes que participan de esta naturaleza con independencia de que estén siendo utilizados por la entidad.

- Por otro lado, dentro del activo corriente, la clasificación de las partidas que componen el epígrafe B. III, “Deudores y otras cuentas a cobrar”. Así pues, podemos encontrar:
 - *Deudores por operaciones de gestión*, que incluye todos los deudores de carácter presupuestario excepto aquellos relativos a los capítulos de enajenación de inversiones reales, cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, o de activos o pasivos financieros. Asimismo, también incluirán los deudores de carácter no presupuestario que se deriven de aplazamientos y fraccionamientos a corto plazo de deudores presupuestarios de esta partida.
 - *Otras cuentas a cobrar*, donde se incluirán aquellos deudores presupuestarios derivados del capítulo de pasivos financieros, además de los deudores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance.
 - *Administraciones públicas*.
 - *Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos*, partida que se añadirá sólo en el caso de que la entidad gestione recursos de otros entes públicos.

Pasando ahora a la estructura de financiación y, concretamente al patrimonio neto, se aprecian asimetrías en cuanto a las partidas que componen el patrimonio neto de las entidades públicas con respecto al de las empresas privadas, debido principalmente a las características propias que posee éste en las entidades de carácter público. Así, los rasgos más significativos que encontramos son:

- “Patrimonio aportado”, situado en el epígrafe A. I y el cual recoge la aportación patrimonial inicial directa, tanto dineraria como en bienes o derechos, así como posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad, recibidas de la entidad o entidades propietarias. Asimismo también se incluyen las adscripciones de bienes y derechos realizadas por la entidad o entidades propietarias a sus dependientes.
- “Patrimonio generado” (epígrafe A. II), que recoge los resultados obtenidos durante los últimos ejercicios a través del desarrollo de la actividad que ofrece la entidad y diferenciando los mismos en resultado de ejercicios anteriores y resultado actual. Esto equivaldría a los epígrafes A-1. III, Reservas y A-1. IV Resultado de ejercicios anteriores en el plan de empresas privadas.
- “Ajustes por cambio de valor” (epígrafe A. III), donde se muestran al igual que en PGC, las variaciones de valor de activos valorados a valor razonable con cambios en patrimonio neto, y que incluirá como novedad los incrementos de valor de los activos no financieros registrados a través del modelo de revalorización.
- “Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados” (epígrafe A.IV), en el cual se agrupan las subvenciones de capital pendientes de imputar al resultado del ejercicio y al que PGC sitúa en el epígrafe A-3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos. Concretamente en PGCP se incluyen las subvenciones para la financiación de inmovilizado no financiero y de activos en estado de ventas, así como las subvenciones para la financiación de activos corrientes que requieran realizar aplicaciones de fondos y subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

En relación al pasivo ocurre lo mismo que en el activo, las principales novedades vienen derivadas principalmente de las cuentas que incorporan de carácter presupuestario. De esta forma, dentro del pasivo corriente, particularmente en el epígrafe C. IV, “Acreedores y otras cuentas a pagar”, vemos como las partidas pueden organizarse en:

- *Acreedores por operaciones de gestión*, que incorporará “todos los acreedores de carácter presupuestario excepto los relativos a los capítulos de inversiones reales, cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, así como activos o pasivos financieros” (PGCP, pág. 37041).
- *Otras cuentas a pagar*, que incluirá “aquellos acreedores presupuestarios derivados del capítulo de activos financieros, además de los acreedores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance” (PGCP, pág. 37041, 2010).
- *Administraciones públicas*.
- *Acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos*.

4.3. CUENTA DE RESULTADOS ECONÓMICO PATRIMONIAL

De forma equivalente al PGC, la cuenta de resultado económico patrimonial del PGCP expresa el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está compuesta por los ingresos y gastos del mismo, con la salvedad de aquellos que son imputados directamente a patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración.

Para su elaboración, aunque a priori se utilizan los mismos criterios que en PGC, ya que los gastos se clasificarán en relación a su naturaleza económica y para la presentación de este estado contable se utilizará un formato de lista en vertical, como observaremos a continuación a través del siguiente cuadro, la ordenación de los ingresos y gastos ha sufrido modificaciones que a mi juicio, mejoran la calidad de la elaboración de este estado contable, puesto que existe una mejor clasificación en lo que respecta a los ingresos y gastos, separando por ejemplo los resultados obtenidos de la enajenación del inmovilizado no financiero, de forma que facilita al lector su comprensión.

ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	
PGC	PGCP
A) Operaciones continuadas	
1. Importe neto de la cifra de negocios	1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	2. Transferencias y subvenciones recibidas
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	3. Ventas netas y prestaciones de servicios
4. Aprovisionamientos	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor
5. Otros ingresos de explotación	5. Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado
6. Gastos de personal	6. Otros ingresos de gestión ordinaria
7. Otros gastos de explotación	7. Exceso de provisiones
8. Amortización del inmovilizado	A) Total de ingresos de gestión ordinaria (1+2+3+4+5+6+7)
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	8. Gastos de personal
10. Exceso de provisiones	9. Transferencias y subvenciones concedidas
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	10. Aprovisionamientos
A.1) Resultado de explotación (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)	11. Otros gastos de gestión ordinaria
12. Ingresos financieros	12. Amortización del inmovilizado
13. Gastos financieros	B) Total de gastos de gestión ordinaria (8+9+10+11+12)
14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros	I Resultado (ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B)
15. Diferencias de cambio	13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta
16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	14. Otras partidas no ordinarias
A.2) Resultado financiero (12+13+14+15+16)	II Resultado de las operaciones no financieras (I+13+14)
A.3) Resultado antes de impuestos (A.1+A.2)	15. Ingresos financieros
17. Impuesto sobre beneficios	16. Gastos financieros
A.4) Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas (A.3+17)	17. Gastos financieros imputados al activo
B) Operaciones interrumpidas	18. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros
18. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos	19. Diferencias de cambio
	20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros
	III Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20)
A.5) Resultado del ejercicio (A.4+18)	IV Resultado (Ahorro o desahorro) neto del ejercicio (II+III)

Tabla 4.1. Estructura de la cuenta de resultados

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

En consecuencia, en la cuenta económico-patrimonial de PGCP podemos apreciar distintos resultados:

- l) *Resultado de gestión ordinaria*, que se obtiene a través de la diferencia entre los ingresos y gastos de gestión ordinaria, mostrados en la tabla 4.2, el cual muestra en qué medida los ingresos de gestión ordinaria cubren la totalidad de dichos gastos (Brusca y Martín, 2011). Como diferencia principal con respecto al PGC,

debemos tener en cuenta que en las entidades públicas no tratamos con resultados de explotación, es decir, beneficios o pérdidas, sino que la consideración que se toma es de ahorro para la entidad, en el caso de que los ingresos superen a los gastos o de desahorro, en el caso que suceda justo lo contrario.

- II) *Resultado de operaciones no financieras* (incluye los resultados originados fuera de la actividad normal de la entidad así como de su control), que se alcanza restando o sumando al resultado de la gestión ordinaria los deterioros o reversiones de dichos deterioros de valor y los resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta, así como cualquier otro gasto o ingreso no relacionado con la gestión ordinaria e indica en qué proporción hemos podido cubrir la totalidad de los gastos de gestión con los ingresos de gestión del ejercicio, sin tener en cuenta los resultados procedentes de las operaciones financieras. Este apartado es una de las novedades que incluye este estado contable con respecto al que se muestra en el PGC y con ello se busca mostrar una cuenta de resultados económico-patrimonial dotada de mayor claridad en la información que presenta e incrementar su facilidad de elaboración.
- III) *Resultado procedente de operaciones financieras*, el cual integra los gastos e ingresos financieros derivados de los intereses de deudas o créditos, los obtenidos a partir de las variaciones de valor razonable de los activos y pasivos financieros, así como los resultados procedentes de las bajas o enajenaciones de los mismos y las diferencias de cambio.
- IV) *Resultado económico patrimonial del ejercicio*, que se alcanza con la suma de los dos últimos resultados precedentes ya mencionados y el cual muestra el ahorro o desahorro que la entidad ha conseguido en el ejercicio, pues recordemos que el fin de las entidades públicas no es obtener beneficios.

4.4. ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

El estado de cambios en el patrimonio neto recoge las variaciones del patrimonio neto como consecuencia de las operaciones que se producen a lo largo de un ejercicio y lo alteran en composición y/o en cuantía (Fresneda y Mallado, 2013), básicamente se deben a:

- El resultado económico generado por la entidad en el ejercicio, compuesto tanto por el resultado económico patrimonial como por los ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto.
- Las variaciones sufridas a consecuencia de los cambios de criterios y/o correcciones de errores de años anteriores.
- Aquellas operaciones realizadas con la entidad o entidades propietarias (esto último solo aplicable a PGCP, ya que en PGC se habla de socios o propietarios).

Como podemos observar en la tabla siguiente la elaboración de este estado contable difiere en PGC y PGCP básicamente porque en las entidades públicas se incorpora una parte más a este estado financiero. Así, está compuesto:

1. *Estado total de cambios en el patrimonio neto*, que informa de todas las variaciones originadas en el patrimonio neto, las cuales pueden proceder de:
 - Ajustes por cambios de criterios contables y correcciones de errores
 - Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio
 - Operaciones con los propietarios
 - Otras variaciones en el patrimonio neto

ESTADOS CONTABLES QUE INTEGRAN EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO			
PGCP	PGC	2. Estado de ingresos y gastos reconocidos	I. Resultado económico patrimonial
			II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en patrimonio neto
			III. Transferencias a la cuenta de resultado económico patrimonial
		1. Estado total de cambios en el patrimonio neto	0. Ajustes por cambios de criterios y correcciones de errores
			1. Ingresos y gastos reconocidos
			2. Operaciones con la entidad o entidades propietarias
	3. Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias	3. Otras variaciones del patrimonio neto	
		a) Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias	
		b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias	

Tabla 4.2. Estados contables que integran el estado de cambios en el patrimonio neto

Fuente: Fresneda y Mallado ed., 2013, pág. 315

2. *Estado de ingresos y gastos reconocidos*, que informa del resultado total generado por la entidad en un ejercicio y por tanto integra tanto los gastos en ingresos económico patrimoniales (grupos 6 y 7) como aquellos reconocidos directamente en el patrimonio neto (grupo 8 y 9), así como las transferencias de estos últimos a la cuenta del resultado económico patrimonial. Todo ello, sin descontar el efecto impositivo, habida cuenta que estas entidades públicas no tributan por impuesto de sociedades.
3. *Estado de las operaciones con la entidad o entidades propietarias*, estado que solo incluye PGCP y que refleja las variaciones en el patrimonio neto como consecuencia de las operaciones surgidas con la entidad o entidades propietarias. Éste se divide a su vez en:
- Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias.
 - Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias.

4.5. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Tanto en el ámbito empresarial como en el de las administraciones públicas encontramos una definición del EFE muy similar. Basándonos en lo anterior, podemos concluir que el Estado de flujos de efectivo es un estado contable que muestra las variaciones de tesorería (cobros y pagos) durante un ejercicio económico en la entidad, entendiendo a la tesorería como la suma tanto del dinero en efectivo como los otros activos líquidos equivalentes al efectivo (aquellas inversiones que se transforman en tesorería en un plazo menor a 3 meses).

El estado de flujos de efectivo será de presentación obligatoria en el marco de las entidades públicas, sin distinción de tamaños, mientras que dentro del ámbito de empresas es posible obtener la exención de su presentación si se adopta el modelo abreviado para la presentación de las cuentas anuales o se siguen los criterios pertenecientes a PGC PYMES (Arimany y Viladecans, 2011).

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO			
PGC		PGCP	
A) Flujos de efectivo de las actividades de explotación	<i>Método indirecto</i>	I. Flujos de efectivo de las actividades de gestión	<i>Método indirecto</i>
B) Flujos de efectivo de las actividades de inversión	<i>Método directo</i>	II. Flujos de efectivo de las actividades de inversión	<i>Método indirecto</i>
C) Flujos de efectivo de las actividades de financiación	<i>Método directo</i>	III. Flujo de efectivo de las actividades de financiación	<i>Método indirecto</i>
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio	-	IV. Flujos de efectivo pendientes de clasificación	-
E) Aumento/Disminución neta del efectivo o equivalentes	-	V. Efecto de las variaciones de los tipos de cambio	-
		VI. Incremento/Disminución neta de efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo	-

Tabla 4.3. Estado de flujos de efectivo

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC y PGCP

En relación al **formato** se observa una clara diferencia con respecto a PGC, ya que en el modelo que establece el PGCP los flujos de efectivo se determinan por el **método directo en toda su estructura**, identificando de forma individualizada los cobros y pagos, mientras que en PGC se utiliza el **método indirecto en la parte de flujos de efectivos procedente de las actividades de explotación**, partiendo por tanto del resultado del ejercicio y al cual se le realizarán las pertinentes correcciones o ajustes para eliminar aquellos ingresos o gastos que no hayan supuesto un movimiento de efectivo (Brusca y Martín, 2011). Además, PGCP incorpora un nuevo apartado, denominado *Flujos de efectivo pendientes de aplicación*.

Con respecto a los cobros y pagos del estado de flujos de efectivo decir que:

- Los pagos se mostrarán netos de los pagos realizados por el reintegro o devolución de los mismos, siempre que estos se produzcan en el mismo ejercicio. No obstante, en el caso de que los cobros por reintegros se produjeran en distinto ejercicio no podrán descontarse de dichos pagos y se reflejarán de forma individualizada (apartado de actividades de gestión)
- En cambio, los cobros se mostrarán en todos los casos, netos de los pagos realizados por la devolución de aquellos.
- Los cobros y pagos por cuenta de otras entidades, o de terceros podrán mostrarse netos, siempre que se refieran a operaciones de naturaleza no presupuestaria.

En relación a la **estructura** se verifica que en ambos planes es similar, puesto que en las dos vertientes contables se agrupan los cobros y pagos en función de la naturaleza de las actividades que lo generan, con la salvedad de la adición del nuevo apartado que incorpora el EFE de las entidades públicas.

1. *Flujo de efectivo de las actividades de gestión*. Constituyen la principal fuente de generación de efectivo y comprende aquellos cobros y pagos procedentes de las operaciones ordinarias de la entidad, así como las que no se incluyen en el resto de categorías.

	NOTAS EN MEMORIA	2014	2013
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN			
A) Cobros:		139.236.205.769,53	124.288.373.057,10
1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales		102.761.477.955,68	98.595.713.114,17
2. Transferencias y subvenciones recibidas		14.199.259.525,05	9.078.329.738,54
3. Ventas netas y prestaciones de servicios		-38.645.791,43	143.143.931,93
4. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes		2.655.483.359,42	3.073.379.400,29
5. Intereses y dividendos cobrados		7.939.077.143,50	6.450.051.095,69
6. Otros cobros		11.719.553.577,33	6.947.755.776,48
B) Pagos		158.416.868.094,70	160.434.731.933,35
7. Gastos de personal		15.686.210.522,98	27.582.248.253,46
8. Transferencias y subvenciones concedidas		102.806.501.517,87	95.809.525.396,68
9. Aprovisionamientos		0,00	0,00
10. Otros gastos de gestión		3.156.205.429,47	3.212.349.668,02
11. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes		2.523.127.656,17	2.910.120.711,97
12. Intereses pagados		31.823.255.909,16	28.407.332.887,72
13. Otros pagos		2.421.567.059,27	2.513.155.015,50
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (+A-B)		-19.180.662.325,17	-36.146.358.876,25

Tabla 4.4. Estructura de flujos de efectivo de las actividades de gestión

Fuente: IGAE, cuenta de la administración general del estado

2. *Flujo de efectivo de las actividades de inversión.* Incorporan los cobros y pagos derivados de las desinversiones y adquisiciones respectivamente, de inmovilizados no financieros e inversiones financieras, tanto de corto como de largo plazo, y no consideradas activos líquidos equivalentes a efectivo.

II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
C) Cobros:		6.095.393.235,91	5.120.941.631,14
1. Venta de inversiones reales		44.287.575,81	12.941.498,43
2. Venta de activos financieros		5.962.129.719,73	4.825.339.341,30
3. Otros cobros de las actividades de inversión		88.975.940,37	282.660.791,41
D) Pagos:		34.225.470.236,56	58.164.640.439,30
4. Compra de inversiones reales		4.660.736.184,15	5.929.891.927,89
5. Compra de activos financieros		29.564.734.052,41	52.234.748.511,41
6. Otros pagos de las actividades de inversión		0,00	0,00
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+C-D)		-28.130.077.000,65	-53.043.698.808,16

Tabla 4.5. Estructura de flujos de efectivo de las actividades de inversión

Fuente: IGAE, cuenta de la administración general del estado

3. *Flujo de efectivo de las actividades de financiación.* Comprende los cobros procedentes de la emisión de pasivos financieros, recursos concedidos por entidades financieras o terceros y aportaciones al patrimonio de la entidad o entidades propietarias, así como los pagos derivados de la amortización financiera o reembolso de los primeros, los motivados por la devolución de dichas aportaciones y los producidos por el reparto de resultados.

III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
E) Cobros por emisión de pasivos financieros:		142.718.051.113,73	148.781.438.808,86
1. Obligaciones y otros valores negociables		140.437.285.436,33	145.302.397.377,21
2. Préstamos recibidos		1.792.388.930,00	2.955.000.000,00
3. Otras deudas		488.376.747,40	524.041.431,35
F) Pagos por reembolso de pasivos financieros:		86.623.194.945,70	74.514.420.633,52
4. Obligaciones y otros valores negociables		83.943.850.899,21	73.452.251.848,68
5. Préstamos recibidos		2.678.851.073,29	1.061.848.784,90
6. Otras deudas		492.973,20	319.999,94
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+E-F)		56.094.856.168,03	74.267.018.175,04

Tabla 4.6. Estructura de flujos de efectivo de las actividades de financiación

Fuente: IGAE, cuenta de la administración general del estado

4. *Flujos de efectivo pendientes de clasificación.* Comprende aquellos cobros y pagos que por desconocimiento de su procedencia no se han podido imputar a los diferentes capítulos del presupuesto de ingresos o de gastos, ni asignar a ninguno de los grupos de actividades anteriores.

IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN			
G) Cobros pendientes de aplicación		-48.192.805,79	112.474.812,70
H) Pagos pendientes de aplicación		8.823.981,62	-63.176.169,76
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (+G-H)		-57.016.787,41	175.650.982,46

Tabla 4.7. Estructura de flujos de efectivo pendientes de aplicación

Fuente: IGAE, cuenta de la administración general del estado

5. *Efecto de las variaciones de los tipos de cambio.* Recoge el efecto de las variaciones que los tipos de cambios tienen sobre la valoración en euros de la tesorería en moneda extranjera. En PGCP, para expresar el valor en euros de la tesorería extranjera se utiliza el tipo de cambio de 31 de diciembre mientras que en PGC se utiliza el tipo de cambio correspondiente a la fecha en que se produjo el flujo o una media ponderada cuando el volumen de transacciones sea elevado.

Tras la suma de los diferentes flujos de efectivos podemos hallar la variación experimentada por la tesorería en el ejercicio y otros activos líquidos equivalentes, que sumada en su conjunto con los saldos iniciales, nos aportan como resultado el valor de las mismas al término del resultado.

4.6. ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

Como ya hemos comentado anteriormente, el estado de liquidación del presupuesto es un estado contable propio de las entidades de carácter público y en él se integran un conjunto de estados que recogen información sobre la ejecución de dicho presupuesto, que son:

1. *Estado de liquidación del presupuesto de gastos.*
2. *Estado de liquidación del presupuesto de ingresos.*
3. *Resultado presupuestario.*
4. *Resultado de operaciones comerciales.*

Antes de abordar los diferentes estados es preciso comentar que se entiende por presupuesto, así como sus principales características. Por tanto, se conoce por **presupuesto** aquel documento que recoge en términos contables el plan económico de actuación de un ente público para el periodo considerado y en el que se recogen las previsiones de ingresos con la que se va a contar y el importe máximo de gastos

que se podrán realizar durante dicho periodo. Sus características principales son (Fresneda y Mallado ed., 2013):

- *Es un acto de previsión*, ya que se aprueba antes de su ejecución.
- *Es una previsión de carácter normativo* (con rango de Ley), y por tanto obliga al gobierno y administración a cumplirlo. Esto es debido al carácter limitativo del presupuesto de gastos.
- *Carácter universal*, integra todos los ingresos y gastos derivados de la actividad de la entidad.
- *Documento único*, puesto que integra operaciones de carácter corriente, de capital y financieras.
- *Posee forma contable*, pues permite que su gestión y ejecución pueda ser expresada contablemente.
- *Está formalmente equilibrado*, puesto que para su aprobación es necesario que los presupuestos de ingresos y gastos sean equitativos.
- *Implica la idea de reiteración en su elaboración*.

En lo que respecta a su naturaleza, los presupuestos poseen naturaleza económica (principal instrumento para la planificación económica de dicha política), política (resultado de decisiones políticas y principal elemento de control de la acción del gobierno) y jurídica (ley).

Por último, comentar que todo presupuesto se rige por el ciclo presupuestario, que son las sucesiones de distintas operaciones que afectan al propio presupuesto.

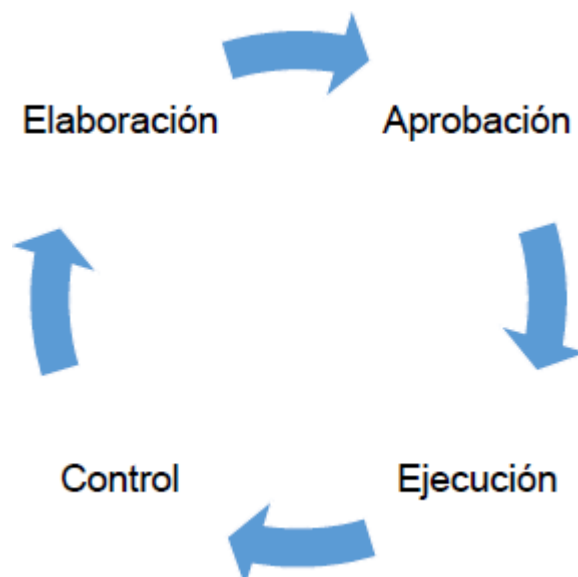


Figura 4.1. Ciclo presupuestario
Fuente: Elaboración propia

1. Estado de liquidación de presupuesto de gastos.

El estado de liquidación del **presupuesto de gastos** “muestra el presupuesto inicialmente aprobado, las modificaciones realizadas y el presupuesto definitivo, así como los gastos liquidados a través de las obligaciones reconocidas y los importes pagados” (Brusca y Martín, 2011, página 18).

Hoy en día, dada la dimensión que presentan los presupuestos de las administraciones públicas, es necesaria su **estructuración y división en bloques homogéneos**, de manera que se facilite la comprensión e interpretación de los mismos, separando por una parte los gastos de los ingresos presupuestarios, y por otra, dividiendo cada una de estas partes en apartados más concretos. Para ello, dentro de la parte del presupuesto de gastos, PGCP establece tres criterios básicos, que se aplican independientemente del ámbito territorial en el que nos situemos.

ORGÁNICA (Responsable del GASTO)	FUNCIONAL (Finalidad del gasto)	ECONÓMICA (Naturaleza del GASTO)
Grandes centros gestores SERVICIOS SECCIONES	ÁREAS DE GASTO POLÍTICAS DE GASTO GRUPOS DE PROGRAMAS PROGRAMAS	CAPÍTULOS ARTÍCULOS CONCEPTOS

Figura 4.2. Criterios de clasificación de los gastos en el presupuesto

Fuente: Elaboración propia

- Orgánica (¿Quién efectúa el gasto?)*. Nos muestra el órgano o unidad encargado del gestionar ese crédito presupuestario. Por tanto, los créditos asignados a las distintas entidades irán agrupados por secciones y servicios (Ver Anexo 1).
- Funcional o por programas (¿Para qué se gasta?)*. Con la adopción de este criterio se pretende mostrar los objetivos que se buscan obtener con la ejecución del gasto. Esta estructura se adecuará a los contenidos de las políticas de gastos (Ver Anexo 1) contenidas en la programación plurianual, entendiéndose por programas presupuestarios plurianual aquellos conjuntos de gastos que se consideran necesarios realizar en el desarrollo de actividades orientadas a la consecución de determinados objetivos preestablecidos.
- Económica (¿En qué se gasta?)*. En este caso el presupuesto se clasificará teniendo en cuenta la naturaleza de los gastos, agrupando los créditos en capítulos, separando así las operaciones corrientes, las de capital, las financieras y el fondo de contingencia (Ver Anexo 1).

Una vez elaborado el presupuesto de gastos y tras su aprobación, se concederán los distintos créditos y en consecuencia, empezará la ejecución del presupuesto, la cual tiene como objetivo el empleo de los recursos financieros que han sido puestos a disposición del gestor para la satisfacción de las necesidades públicas. Este procedimiento se encuentra totalmente normalizado, dado el carácter restrictivo y limitativo que presentan los presupuestos de gastos, por lo que se requiere un control férreo en su gestión y ejecución. Dicho procedimiento está integrado por una serie encadenada de actos que marcan diferentes etapas, a través de las cuales se va generando el gasto público. Estos actos, serán realizados por el órgano específicamente habilitado, estarán sometidos a un control de legalidad y serán objeto de la correspondiente contabilización.

Este procedimiento constituye una unidad operativa visto en su conjunto, que se compone de los siguientes tipos de actos:

- Operaciones de gestión de presupuesto*, que permiten conocer el crédito presupuestario asignado a cada gasto.
- Operaciones de ejecución presupuestarias*, son aquellas operaciones en las que se utilizan los créditos e indican la madurez alcanzada por el procedimiento de ejecución de los mismos.
- Operaciones de cierre presupuestario*, destinadas al cierre de todas las cuentas utilizadas en el proceso de gestión y ejecución del presupuesto, y las cuales no tienen contenido patrimonial (cuentas del Grupo 0).

Para acabar, comentar que no existe un único procedimiento de gestión de gasto, puesto que de acuerdo con la regulación establecida en nuestro ordenamiento jurídico, existen, por un lado, los procedimientos calificados como normales u ordinarios (ADOP) y los denominados procedimientos especiales, diseñados como indica su nombre, para casos específicos (anticipos de caja fija, anticipos de tesorería, entre otros).

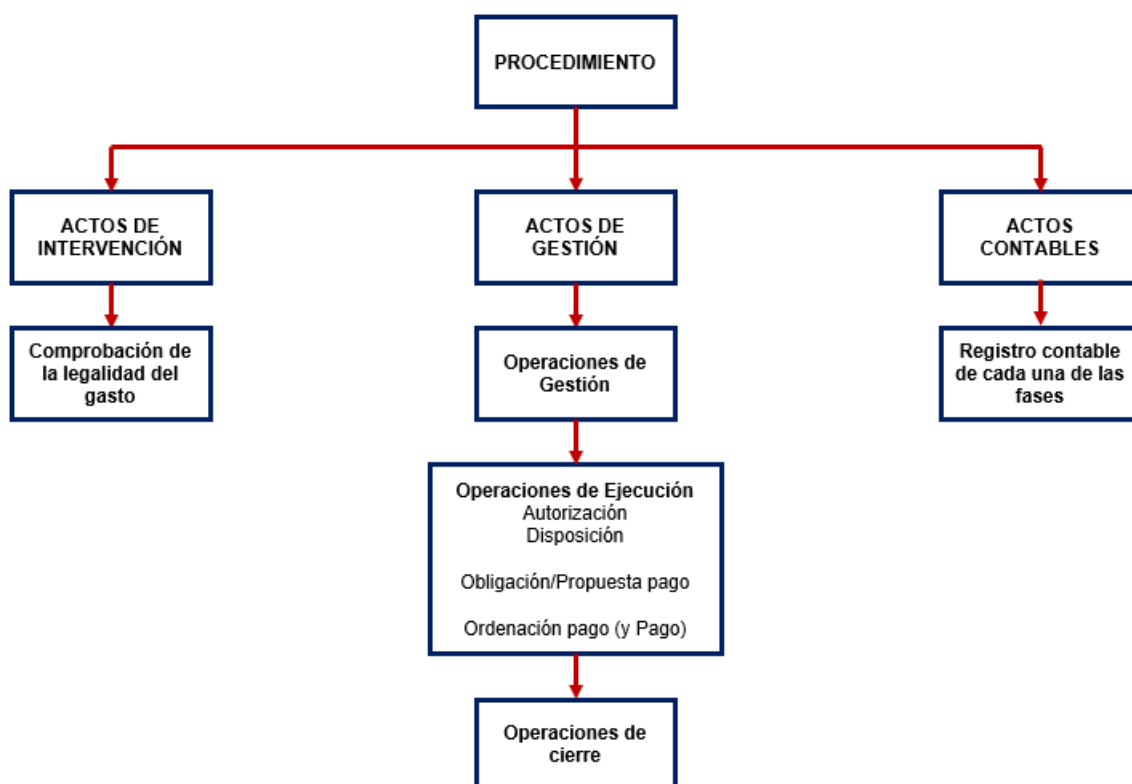


Figura 4.3. Fases del procedimiento de gasto presupuestario

Fuente: Fresneda y Mallado, ed., 2013, pág. 116

El estado de liquidación del presupuesto de gastos, informa para cada partida presupuestaria el importe de los créditos definitivos, la parte de éstos que se han autorizado, comprometido y reconocido como obligación frente a terceros. Así mismo, incluye la parte de las obligaciones pagadas, las pendientes de pago y el importe del Remanente de crédito, magnitud representativa de la parte del presupuesto –créditos definitivos- no ejecutada, que puede ser incorporada al presupuesto del ejercicio siguiente para ser gastada.

CAPITULOS	CRÉDITO INICIAL	MODIFICACIONES DE CRÉDITO	CRÉDITO DEFINITIVO	OBLIGACIONES RECONOCIDAS	REMANENTES NO COMPROMETIDOS	REMANENTES COMPROMETIDOS
1. GASTOS DE PERSONAL	15.795.675.360,00	72.035.955,13	15.867.911.315,13	15.640.013.988,09	163.444.398,25	64.452.928,79
2. GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS	2.968.222.120,00	592.917.735,14	3.561.139.855,14	3.307.015.259,39	167.735.461,94	86.389.133,81
3. GASTOS FINANCIEROS	36.616.078.000,00	-3.243.773.999,73	33.372.304.000,27	31.817.865.726,95	1.580.542.503,11	3.895.770,21
4. TRANSFERENCIAS CORRIENTES	94.613.941.690,00	1.249.136.392,37	95.863.078.082,37	95.366.783.492,61	473.594.304,40	22.700.285,36
TOTAL OPERACIONES CORRIENTES	149.994.117.170,00	-1.329.683.917,09	148.664.433.252,91	146.131.678.467,04	2.355.316.667,70	177.438.118,17
5. FONDO DE CONTINGENCIA Y OTROS IMPREVISTOS	2.665.953.790,00	-1.699.045.669,26	966.908.120,74	0,00	966.908.120,74	0,00
TOTAL FONDO DE CONTINGENCIA Y OTROS IMPREVISTOS	2.665.953.790,00	-1.699.045.669,26	966.908.120,74	0,00	966.908.120,74	0,00
6. INVERSIONES REALES	3.253.708.050,00	2.229.383.001,31	5.483.091.051,31	5.160.999.728,33	160.783.495,25	161.307.827,73
7. TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	8.934.911.220,00	658.529.107,32	9.793.440.327,32	8.629.395.503,48	366.226.316,63	797.818.507,21
TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL	12.188.619.270,00	3.087.912.108,63	15.276.531.378,63	13.790.395.231,81	527.009.811,88	958.126.334,94
TOTAL OPERACIONES NO FINANCIERAS	164.848.690.230,00	59.182.522,28	164.907.872.752,28	159.922.073.698,85	3.849.234.600,32	1.136.564.453,11
8. ACTIVOS FINANCIEROS	38.135.624.280,00	20.057.975,53	38.155.682.255,53	28.796.821.183,50	9.029.538.847,52	329.322.224,51
9. PASIVOS FINANCIEROS	68.333.672.220,00	18.256.055.998,16	86.589.728.218,16	86.589.631.798,20	95.569,66	850,30
TOTAL OPERACIONES FINANCIERAS	106.469.296.500,00	18.276.113.973,69	124.745.410.473,69	115.386.452.981,70	9.029.634.417,18	329.323.074,81
TOTAL PRESUPUESTO DE GASTOS	271.317.986.730,00	18.335.296.495,97	289.653.283.225,97	275.308.526.680,55	12.878.869.017,50	1.465.887.527,92

Tabla 4.8. Liquidación del presupuesto de gastos por capítulos

Fuente: IGAE, cuenta de la administración general del estado

2. Estado de liquidación de presupuesto de ingresos.

El **presupuesto de ingresos** “recoge las estimaciones de los distintos derechos económicos que la entidad espera liquidar a lo largo del ejercicio, con los cuales financiará las partidas contenidas en el presupuesto de gastos” (Fresneda y Mallado, ed., 2013, pág. 196). A diferencia del presupuesto de gasto, éste no tiene carácter limitativo en el establecimiento de las estimaciones.

En lo referente a su **estructura**, las previsiones de ingresos presupuestarios también varían con respecto al presupuesto de gastos (triple clasificación) y se encuadran atendiendo a dos criterios, de manera orgánica y económica, eliminando por tanto el criterio funcional, puesto que con la adopción de un carácter finalista de los ingresos, se incumpliría el principio de desafectación, explicado ya anteriormente.

ORGÁNICA (Responsable del ingreso)	ECONÓMICA (Naturaleza del ingreso)
A.G.E. Organismos Autónomos Seguridad Social etc... No aparece desagregado porque el único titular de los ingresos es el Mº Hda.	CAPÍTULO ARTÍCULOS CONCEPTOS

Figura 4.4. Criterios de clasificación de los ingresos en el presupuesto

Fuente: Elaboración propia

a) **Clasificación Orgánica.** Indica el agente concreto al que los ingresos presupuestarios le resultan imputables. Dado que cada entidad con personalidad jurídica independiente posee un presupuesto propio, podemos encontrar presupuestos de ingresos para los siguientes entes:

- El estado.
- Los organismos autónomos, y demás entes públicos asimilados.
- La seguridad social.

b) **Clasificación económica.** Con esta ordenación podemos identificar los ingresos incluidos en el presupuesto según su tipo. A su vez dentro de esta distribución se establecen dos grandes grupos de ingresos; los derivados de operaciones no financieras (operaciones corrientes y de capital), y los derivados de operaciones financieras.

Para concluir, con respecto a su agregación, los ingresos presupuestarios se presentan por niveles, clasificándose en capítulos (un dígito), artículos (dos dígitos), conceptos (tres dígitos) y, en su caso, subconceptos (cinco dígitos).

En consecuencia, el estado de liquidación del presupuesto de ingreso, muestra además de las previsiones iniciales y las modificaciones que sobre ellas se han realizado a lo largo del ejercicio, el importe de los derechos reconocidos frente a terceros netos de cualquier anulación o cancelación de los mismos, la parte cobrada, la pendiente de cobro y por último, las desviaciones de los derechos reconocidos frente a las previsiones definitivas.

CAPITULOS	DERECHOS RECONOCIDOS BRUTOS	DERECHOS ANULADOS	DERECHOS CANCELADOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	RECAUDACION NETA	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO
1. IMPUESTOS DIRECTOS Y COTIZACIONES SOCIALES	120.704.405.603,72	54.287.021.761,13	111.336.126,89	66.306.047.715,70	61.636.200.491,64	4.669.847.224,06
2. IMPUESTOS INDIRECTOS	109.797.684.438,05	70.642.730.557,08	136.678.362,85	39.018.275.518,12	36.495.557.857,14	2.522.717.660,98
3. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS	15.908.997.877,56	1.792.017.773,65	289.006.569,30	13.827.973.534,61	10.957.942.368,19	2.870.031.166,42
4. TRANSFERENCIAS CORRIENTES	14.139.761.247,59	244.902.040,34	0,00	13.894.859.207,25	13.831.221.707,05	63.637.500,20
5. INGRESOS PATRIMONIALES	6.304.327.136,88	12.122.417,10	39.125,33	6.292.165.594,45	6.267.607.032,60	24.558.561,85
TOTAL OPERACIONES CORRIENTES	266.855.176.303,80	126.578.794.549,30	537.060.184,37	139.339.321.570,13	129.188.529.456,62	10.150.792.113,51
6. ENAJENACIÓN DE INVERSIONES REALES	193.873.547,00	10.774.630,36	1.071.554,66	182.027.361,98	116.944.527,39	65.082.834,59
7. TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	340.681.550,25	0,00	0,00	340.681.550,25	340.681.550,25	0,00
TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL	534.555.097,25	10.774.630,36	1.071.554,66	522.708.912,23	457.626.077,64	65.082.834,59
TOTAL OPERACIONES NO FINANCIERAS	267.389.731.401,05	126.589.569.179,66	538.131.739,03	139.862.030.482,36	129.646.155.534,26	10.215.874.948,10
8. ACTIVOS FINANCIEROS	7.128.791.844,94	144.304.533,49	4.422.815,76	6.980.064.495,69	6.597.450.722,12	382.613.773,57
9. PASIVOS FINANCIEROS	142.402.777.880,82	0,00	0,00	142.402.777.880,82	142.402.777.880,82	0,00
TOTAL OPERACIONES FINANCIERAS	149.531.569.725,76	144.304.533,49	4.422.815,76	149.382.842.376,51	149.000.228.602,94	382.613.773,57
TOTAL PRESUPUESTO DE INGRESOS	416.921.301.126,81	127.133.873.713,15	542.554.554,79	289.244.872.858,87	278.646.384.137,20	10.598.488.721,67

Tabla 4.9. Liquidación del presupuesto de ingresos por capítulos

Fuente: IGAE, cuenta de la administración general del estado

3. Resultado presupuestario

El **resultado presupuestario** (RP) ofrece una visión conjunta de la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos, poniendo de manifiesto en qué medida las obligaciones presupuestarias reconocidas (OR), representativas de los gastos presupuestarios, durante el ejercicio han sido financiadas a través de los derechos presupuestarios reconocidos (DR), variable indicativa de los ingresos presupuestarios.

$$RD = DR - OR$$

Figura 4.5. Ecuación de Resultado presupuestario

Fuente: Fresneda y Mallado, ed., 2013, página 323.

En consecuencia, atendiendo a la ecuación anterior podemos deducir que cuando los ingresos presupuestarios superan a los gastos presupuestarios el resultado presupuestario es positivo y, por tanto, podremos decir que el presupuesto presenta una situación de *superávit*. Por el contrario, si los ingresos no superan a los gastos presupuestarios hablaremos de *déficit presupuestario*.

Centrándonos ahora en su **estructura**, podemos observar como PGCP organiza este estado contable subdividiendo el resultado presupuestario en diferentes magnitudes parciales, atendiendo a la naturaleza de los diferentes gastos e ingresos.

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a. Operaciones corrientes	139.339.321.570,13	146.131.678.467,04	-6.792.356.896,91
b. Operaciones de capital	522.708.912,23	13.790.395.231,81	-13.267.686.319,58
1. Total operaciones no financieras (a+b)	139.862.030.482,36	159.922.073.698,85	-20.060.043.216,49
c. Activos financieros	6.980.064.495,69	28.796.821.183,50	-21.816.756.687,81
d. Pasivos financieros	142.402.777.880,82	86.589.631.798,20	55.813.146.082,62
2. Total operaciones financieras (c+d)	149.382.842.376,51	115.386.452.981,70	33.996.389.394,81
RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2)	289.244.872.858,87	275.308.526.680,55	13.936.346.178,32

Tabla 4.10. Estructura del resultado presupuestario

Fuente: IGAE, cuenta de la administración general del estado

Así, observando la tabla superior, perteneciente al resultado presupuestario de la IGAE, podemos apreciar que este estado diferencia en:

- *Resultado procedente de operaciones no financieras*, que incluye a su vez:

- Gastos e ingresos por operaciones corrientes (Capítulos 1 a 5 de los presupuestos de gastos e ingresos).
- Gastos e ingresos por operaciones de capital (Capítulos 6 y 7 de los presupuestos de gastos e ingresos).
- *Resultados procedente de operaciones financieras*, que comprende los gastos e ingresos recogidos en los capítulos 8 y 9 de los presupuestos de gastos e ingresos.

En un principio, el resultado presupuestario del ejercicio vendría determinado por la suma de los resultados anteriores más el resultado de operaciones comerciales. Si bien, habrá que realizar una serie de ajustes en el caso de que se produzcan desfases temporales en el reconocimiento de los gastos con financiación afectada y por la existencia de gastos presupuestarios financiados con remanentes de tesorería no afectados.

4. Resultado de operaciones comerciales.

4.7. MEMORIA

Tanto en una norma como en otra la memoria se define como el estado contable que “completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales” (PGCP, 2010, pág. 37047). Si bien existe diferencia en su contenido, puesto que PGC elabora su memoria a partir de veinticinco notas mientras que la memoria de las entidades públicas se confecciona a partir de veintisiete notas. Las principales diferencias las encontramos en aquellas referentes a la información presupuestaria, elaboración de indicadores e información sobre los costes de las actividades y de gestión.

1. *Información presupuestaria (Nota 23)*. Contiene un conjunto de estados contables adicionales a los estados presupuestarios explicados anteriormente y que hacen referencia a aspectos más concretos de los presupuestos corrientes, presupuestos cerrados, compromisos de gasto con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores, gastos con financiación afectada, modificaciones presupuestarias y remanente de tesorería.

2. *Información sobre el coste de actividades (Nota 25)*. Incluye información relativa al coste de las actividades que tienen asociadas tasas o precios públicos. Opta por un modelo de coste completo e incluye información sobre:

- a) Cuantificación de la totalidad de los conceptos de coste que soporta la entidad.
- b) Identificación para cada concepto de coste integrado en cada actividad de la cuantía de naturaleza directa e indirecta.
- c) Coste total de cada una de las actividades.
- d) Cuadro resumen que incorpora el coste total de cada actividad con ingresos finalistas (los generados por cada actividad como consecuencia de la venta de bienes o prestación de servicios a los usuarios), el margen (obtenido por diferencia entre ingresos y costes totales) y el porcentaje de cobertura de gastos (calculado por cociente entre el coste e ingresos de cada actividad).

3. *Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios e indicadores de gestión (Notas 24 y 26)*. Estas notas recogen indicadores sobre costes de las actividades y de gestión, convenientes para informar sobre aspectos tanto globales como concretos de la organización, y a través de los cuales es posible el diseño de un sistema de información, de manera que se faciliten aspectos como la toma de decisiones y control, la fijación de objetivos, entre otros. En definitiva, los indicadores son herramientas que nos permiten analizar datos para poner de manifiesto las carencias y fortalezas de una entidad.

INDICADORES	
Naturaleza	Tipología
Indicadores financieros y patrimoniales	Indicadores de liquidez
	Indicadores de endeudamiento
	Indicadores de estructura de gastos
	Indicadores de estructura de ingresos
Indicadores presupuestarios	De presupuesto corriente de gastos
	De presupuesto corriente de ingresos
	De presupuestos cerrados
Indicadores de gestión	Indicadores de eficacia
	Indicadores de eficiencia
	Indicadores de economía
	Indicadores de medios de producción

Tabla 4.11. Indicadores

Fuente: Elaboración propia en base a PGCP

4.8. CUADRO DE CUENTAS

El cuadro de cuentas se sitúa en la cuarta parte de los planes generales y las diferencias que se observan son las referentes a las cuentas de naturaleza presupuestaria que recoge PGCP, situadas, por un lado, en el grupo 0, las cuales carecen de contenido patrimonial y no quedan reflejadas en ningún estado contable y, por otro, en el grupo 4 en el que se crean dos subgrupos específicos de acreedores y deudores presupuestarios.

NOVEDADES CUADRO DE CUENTAS PGCP	
GRUPO 4: ACREEDORES Y DEUDORES	GRUPO 0: CUENTAS DE CONTROL PRESUPUESTARIO
40. Acreedores presupuestarios	00. De control presupuestario. Ejercicio corriente
400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes 4000, 4001, 4002, 4003	000. Presupuesto ejercicio corriente
401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.	001. Presupuesto de gastos: créditos iniciales.
405. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente	002. Presupuesto de gastos: modificaciones de crédito. 0020, 0021, 0022, 0023, 0024, 0025, 0026, 0027, 0028
406. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.	003. Presupuesto de gastos: créditos definitivos. 0030, 0031, 0032, 0033
43. Deudores presupuestarios	
430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes	004. Presupuesto de gastos: gastos autorizados.
431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.	005. Presupuesto de gastos: gastos comprometidos.
433. Derechos anulados de presupuesto corriente 4330, 4332, 4339	006. Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales 007. Presupuesto de ingresos: modificación de provisiones
434. Derechos anulados de presupuestos cerrados 4340, 4342	008. Presupuesto de ingresos: provisiones definitivas.
435. Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.	03. Anticipos de tesorería
436. Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.	030. Anticipo de tesorería concedidos.
437. Devolución de ingresos.	031. Créditos anticipados.
438. Derechos cancelados de presupuesto corriente 4380, 4381	034. Gastos autorizados.
439. Derechos cancelados de presupuestos cerrados 4390, 4391, 4392	035. Gastos comprometidos.

Tabla 4.12. Novedades del Cuadro de Cuentas en PGCP

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO 5

CONCLUSIÓN

Con la aprobación del PGCP en 2010, hemos podido contemplar el fenómeno que se viene acentuando progresivamente y de manera más intensa en los últimos años, que no es otro que la aproximación de la contabilidad pública a la contabilidad privada, derivada a su vez del proceso de adaptación que viene aplicando esta última para acercarse al marco normativo internacional, con el fin de lograr una mayor homogeneización en el proceso contable a nivel internacional.

No obstante, como se ha podido comprobar a lo largo de este trabajo las diferencias no se han podido eliminar. Recordemos que este documento se elaboró con el objetivo de poner de manifiesto las asimetrías más importantes existentes hoy en día entre ambas vertientes de la contabilidad, la contabilidad de empresas y la contabilidad de entidades públicas, las cuales vienen dadas fundamentalmente por los objetivos que persiguen cada una, la naturaleza de las actividades que desarrollan y las principales fuentes de financiación.

Así, hemos verificado como se ha ampliado la definición de activo y se han incorporado principios contables de carácter presupuestario, una nueva forma de valorar los inmovilizados materiales y la incorporación del estado de liquidación de presupuesto como nuevo estado contable para la formulación de las Cuentas Anuales entre otras novedades, además de un conjunto de indicadores e información sobre los costes de las actividades.

Bajo mi punto de vista, esta homogeneización es necesaria, puesto que dada la globalización existente hoy en día, y en consecuencia, las continuas relaciones que se suceden entre las empresas e instituciones públicas de los países pertenecientes a la Unión Europea, la cooperación entre países se ha vuelto fundamental, por lo tanto es obligatorio someter a los mismos a una unificación y estandarización en materia de lo posible, de la problemática contable, para así lograr mayor transparencia y una menor discrepancia en la interpretación de las diferentes problemáticas contables.

Por último, para finalizar, decir que la realización de este trabajo me ha permitido observar la contabilidad desde otra óptica, y en consecuencia, adquirir conocimientos de esta materia que no me habían sido impartidos durante mi paso por esta universidad, pues al fin y al cabo, el fin era obtener un valor añadido y seguir preparándome para en un futuro, poder afrontar el mercado laboral de la mejor manera posible.

Bibliografía

- Arymany, N.; Viladecans, C. (2011): "Análisis del ECPN y del EFE en el sector público", *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol.13, año 2011, pp. 241-254.
- Brusca, I.; Martín, E. (2011): "Contabilidad pública vs. Contabilidad privada: la reforma de la contabilidad pública frente a la empresarial", *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol.13, año 2011, pp. 175-202.
- De Diego, J. (2013): "Contabilización de transferencias y subvenciones en el Plan General de Contabilidad Pública. Vertientes económico-financiera y presupuestaria", *Revista Española de Control Externo/ Tribunal de Cuentas*, Vol. 15, año 2013, núm. 43, pp. 145-194
- Fernández, M^a.; López, M^a. (2011): "Los gastos y los ingresos en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública", *Partida Doble, Nº 230, Sección Artículos / Contabilidad*, Marzo 2011, Editorial Wolters kluwer España.
- Fierro, B. (2011): "El antes y el después en el tratamiento de los activos y pasivos financieros", *Partida Doble*, núm. 230, marzo 2011, pp. 10-25
- Fresneda, M.S.; Hernández, J. (2016): *La implantación de la nueva reforma contable en los ayuntamientos españoles a la luz de la teoría institucional (2010-2015). XXVI Jornadas Luso-Espanholas de Gestao Científica*. Febrero, Castelo Branco, Portugal.
- Fresneda, M.S.; Mallado, J.; Lucuix, I.; Campos, M.S. (2013): *Contabilidad Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- López, A.; de Caso, J.C. (2011): "Nuevo Plan General de Contabilidad Pública: Como contabilizar el inmovilizado no financiero con el nuevo PGCP", *Partida Doble*, núm. 230, marzo 2011, pp. 72-83
- Montesinos, V. (2010): "Tratamiento de los ingresos, transferencias, subvenciones y cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública", *Revista Española de Control Externo*, Vol. XII, núm. 35, Mayo 2010, pp. 61-79
- Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.
- Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- Pérez, J.A. (2011): "El nuevo Plan General de Contabilidad Pública y la normativa de desarrollo contable aplicable a las entidades integradas en el sector público administrativo estatal", *Presupuesto y Gasto Público*, 63/2011: 121-131
- Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, de 16 de noviembre, y adaptación al Real Decreto 1159/2010 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/rcasp/Paginas/CuentaAnualAGE.as>