

2.19 Influencia del PGC en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP)

Lourdes TORRES PRADAS

Catedrática de la Universidad de Zaragoza
ltorres@unizar.es

Vicente PINA MARTÍNEZ

Catedrático de la Universidad de Zaragoza
vpina@unizar.es

Resumen

Aunque en las Administraciones Públicas el presupuesto es la expresión formal de sus políticas públicas, así como un instrumento de control de legalidad y, por ello, juega un papel importante en la información que suministran, sus limitaciones para facilitar información económico-financiera útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones propició la incorporación de los PCGA. Así, la contabilidad pública resulta el insustituible soporte de la buena administración y control de las actividades de la Administración pública. El primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) se aprobó en España en 1981-1983, incluyendo la partida doble y los PCGA, a imagen del PGC. El PGCP de 2010 actualizó la contabilidad pública en España, tomando como referencia las normas internacionales de contabilidad del sector público (NICSP) y el PGC de 2007. Este trabajo pone de manifiesto la influencia del PGC en el PGCP, ambos basados en la normativa contable internacional.

Palabras clave: PGCP, PCGA en Administraciones Públicas, Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

Abstract

Although the budget is the formal expression of public policies and an instrument of legal control for public administration organizations and, therefore, plays an important role in the information they disclose, its limitations in providing useful financial information for accountability and decision-making led to the incorporation of GAAP. As a result, public sector accounting is the irreplaceable support for the good administration and control of public administrations. The first Public Sector Chart of Accounts (PGCP) was approved in Spain between 1981-1983, it includes double entry and GAAP, inspired by the Chart of Accounts for companies (PGC). The 2010 Public Sector Chart of Accounts updated the public sector accounting in Spain, taking as a reference the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and the 2007 PGC. This study shows the influence of the PGC on the PGCP, both are based on international accounting standards.

Key words: Public Sector Chart of Accounts, GAAP for public administrations, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

1 Introducción

La contabilidad pública se ha convertido en las últimas décadas en una disciplina importante. Aproximar el sistema contable de las Administraciones Públicas al del sector empresarial ha facilitado la rendición de cuentas y la toma de decisiones de los diferentes usuarios de la información económico financiera, en un entorno generalizado de reformas y modernización del sector público. En una primera aproximación, podemos distinguir en el sector público dos categorías de entidades, las empresas públicas y las Administraciones Públicas. A continuación, describiremos brevemente sus principales características, que justifican que apliquen respectivamente el Plan General de Contabilidad (PGC) y el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), para centrarnos a continuación en una breve descripción de los aspectos principales del PGCP, especialmente en materia de principios y normas contables, y de sus estados económico-financieros, con una visión comparada que muestra la influencia clara del PGC en el PGCP.

Las empresas públicas, de carácter estatal, autonómico o local, con forma jurídica normalmente de derecho privado (SA, SRL), se financian principalmente a través de la venta de bienes o prestación de servicios. Su proximidad con respecto a la empresa privada en cuanto a actividad, forma jurídica y fuentes de financiación justifica que estén sujetas al PGC. Para el sector público empresarial, el resultado contable puede ser un buen indicador de eficacia y eficiencia, sin olvidar las restricciones que en ocasiones le impone la Administración.

Por su parte, las Administraciones Públicas presentan las siguientes características³⁸²: su actividad, de carácter no lucrativo, se orienta a la prestación de servicios públicos a la colectividad, a título gratuito o semigratuito, o a efectuar operaciones de redistribución de la renta y riqueza nacional; sus ingresos proceden, en su mayor parte, de exacciones obligatorias (impuestos, tasas, etc.) recibidas de forma directa, o indirecta a través de subvenciones o transferencias recibidas de otras Administraciones Públicas; sus gastos e ingresos presupuestarios, previstos para cada ejercicio, son establecidos por los órganos democráticos de representación correspondientes, mediante la aprobación de un presupuesto público de cumplimiento obligatorio.

En las Administraciones Públicas, el presupuesto es la expresión formal de sus políticas públicas, objetivos y prioridades, así como un instrumento de control de legalidad. Por ello, en la información que suministran, la figura del Presupuesto juega un papel importante, al girar prácticamente toda su actividad económica y financiera en torno al mismo. Sin embargo, ante la insuficiencia de éste para facilitar información económico-financiera útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones de las Administraciones Públicas, resultó necesario incorporar los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que:

«cualquiera que sea el nivel científico o técnico que se asigne a la contabilidad, en general, y a la pública en particular, sigue siendo el insustituible soporte de la buena administración y del eficaz control de todas las actividades de la Hacienda pública»³⁸³.

382 Según el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC), el Documento 1 de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y el Marco Conceptual para las Administraciones Públicas de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

383 Ley General Presupuestaria de 1977 sentó las bases de la actual contabilidad pública, introduciendo la partida doble y el principio de devengo.

Por todas estas razones, las Administraciones Públicas están sujetas al PGCP.

Junto a la incidencia del presupuesto, el otro aspecto que introduce diferencias en la interpretación de las cuentas de las Administraciones Públicas con respecto a las de las empresas, es la dificultad de medición del output de las primeras, ya que los ingresos obtenidos por las Administraciones Públicas provienen habitualmente de impuestos, tasas, o precios públicos, sin conexión directa necesariamente con los servicios prestados. Solo cuando una entidad pública obtiene la mayor parte de sus ingresos a través de sus ventas o prestación de servicios, el significado del beneficio resulta próximo al del sector empresarial, como es el caso de las empresas públicas. Sin embargo, en las Administraciones Públicas, el carácter no lucrativo de su actividad y, como consecuencia, la tipología especial de sus ingresos corrientes, reducen la utilidad del beneficio como indicador de gestión. La eficacia de los servicios prestados y la adecuada administración de los recursos disponibles deberán valorarse, no tanto por su cifra de resultados, como por sus logros y su contribución a la satisfacción de las necesidades colectivas, a través de indicadores no financieros.

La ausencia de una medida global del rendimiento, como es el beneficio en las empresas, es un gran desafío para el desarrollo de sistemas de gestión en las Administraciones Públicas. Aunque se están realizando grandes avances, los sistemas de indicadores no financieros difícilmente podrán proporcionar una medida del rendimiento tan operativa como lo es el beneficio contable o la rentabilidad para el sector empresarial³⁸⁴. Las actuales tendencias sobre responsabilidad social corporativa e información sobre sostenibilidad añaden nuevos parámetros para las empresas públicas de un determinado tamaño, que van más allá de los meramente financieros, que en las Administraciones Públicas nunca han sido prioritarios.

Junto con la creación de departamentos especializados en contabilidad pública dentro de los organismos emisores de normas contables de los países pioneros en esta materia³⁸⁵, a nivel internacional se dio un paso definitivo hacia la armonización internacional con la creación del Public Sector Committee (PSC) de la International Federation of Accountants (IFAC). Fue constituido en 1986 para armonizar y crear normas de contabilidad y de auditoría para el sector público y posteriormente fue sustituido por el International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB). En un primer momento, el trabajo del PSC se concretó en dos guías internacionales referidas a la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards -IAS-) a las empresas públicas (*Financial Reporting by Government Business Enterprises*), y a la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Auditoría a las empresas públicas (*Applicability of International Standards on Auditing to the Audits of Financial Statements of Government Business Enterprises*). Al ser las empresas públicas el ámbito más próximo al sector empresarial, resultó más inmediato adaptar las normas de contabilidad y de auditoría de la empresa privada primero a aquéllas que a las Administraciones Públicas, tarea que se acometió más tarde.

A finales de los 90, se dio un salto cualitativo importante con la publicación de la Guía para la presentación de cuentas en las Administraciones Públicas (*Guidelines for Governmental Financial Reporting*), que proponía criterios de reconocimiento, cuantificación y presentación de la información contable para este tipo de entidades públicas. Este documento fue un paso previo a la publicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Pú-

384 R. N. Anthony y A. W. Young (1984) destacan las ventajas que la medida del beneficio aporta en las empresas a la evaluación de la gestión: proporciona un único criterio que puede ser usado en la evaluación de sus líneas de acción; permite un análisis cuantitativo puesto que los beneficios pueden compararse directamente con los costes; proporciona una medida del rendimiento; permite la descentralización en el sentido de que el rendimiento de los directivos puede medirse en términos de su contribución al mismo, y facilita la comparación del rendimiento entre entidades con actividades diversas.

385 El Governmental Accounting Standard Board (GASB) en Estados Unidos, un subcomité del Accounting Standards Committee (ASC) en Reino Unido, un subcomité del Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en Canadá, etc.

blico (International Public Sector Accounting Standards -IPSAS-), que se vienen publicando desde entonces, y que junto con el PGC suponen los dos puntos de referencia fundamentales para el PGCP de 2010.

2 Principios y normas de la contabilidad pública en España: el Marco Conceptual

Al ampliarse los fines clásicos de la contabilidad pública a la rendición de cuentas y la utilidad de la información para la toma de decisiones de los distintos usuarios, se planteó en España la necesidad de introducir principios de contabilidad generalmente aceptados, de corte similar a los del sector empresarial, que permitieran normalizar la información contable externa.

El primer PGCP se aprobó en España en 1981-1983³⁸⁶ incluyendo la partida doble y principios de contabilidad generalmente aceptados. En 1990, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) elaboró un marco teórico para la contabilidad pública, cuyo Documento 1, «Principios contables públicos», definía los objetivos de la contabilidad pública, el entorno en que opera, los usuarios de la misma y los principios generalmente aceptados aplicables a las Administraciones Públicas.

Posteriormente, elaboró una serie de documentos sobre Principios contables públicos, que recogieron los criterios generales de contabilización de «Derechos a cobrar e ingresos», Documento 2; «Obligaciones y gastos», Documento 3; «Transferencias y subvenciones», Documento 4; «Endeudamiento público», Documento 5; «Inmovilizado no financiero», Documento 6; «Información económico-financiera pública», Documento 7 y «Gastos con financiación afectada», Documento 8. Además, ha publicado otros documentos sobre diferentes aspectos de la contabilidad pública, como la consolidación de cuentas públicas, los costes en el sector público o los indicadores de gestión.

También la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), a través de su Comisión sobre Sector Público, elaboró en 2001 un Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas, pionero en España en esta materia, que estructuraba las bases conceptuales de la contabilidad pública en línea con los planteamientos del IASB y de la IFAC. Posteriormente, se actualizó este Documento y se han ido publicando otros, centrados en el inmovilizado no financiero, gastos e ingresos, activos y pasivos financieros, transferencias y subvenciones, estados financieros, consolidación ... y sobre temas relacionados con la información contable pública y su interacción con el entorno, como el *e-government* y la transformación digital, o la responsabilidad social corporativa.

El PGCP de 2010 actualizó la contabilidad pública en España, tomando como referencia las normas internacionales de contabilidad del sector público (NICSP, IPSAS) y el PGC de empresas de 2007. El PGCP de 2010 incluye el marco conceptual de la contabilidad pública, delimitando los fundamentos conceptuales en los que se apoya la elaboración de la información financiera de las Administraciones Públicas, y estableciendo un itinerario lógico deductivo en el que secuencialmente se contemplan: la imagen fiel de las cuentas anuales, los requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales, los principios contables, los elementos de las cuentas anuales, los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, y los criterios de valoración.

Este marco conceptual armoniza los conceptos contables básicos y constituye el soporte para el análisis y la interpretación de las normas contables. Para su redacción se tomó como

386 Había habido un precedente, el llamado Plan Barea, que se elaboró en los años setenta.

referencia la NIC-SP n.º 1: «Presentación de estados financieros», el marco conceptual del IASB, con las características específicas del sector público, los Documentos de Principios contables públicos y el marco conceptual de la contabilidad recogido en la primera parte del PGC.

El marco conceptual establece que las cuentas anuales 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. Para ello, deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable³⁸⁷. Las cuentas anuales comprenden los siguientes documentos que forman una unidad: el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. La información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos de claridad, relevancia (oportuna y de importancia relativa para la toma de decisiones económicas de los destinatarios de la información), fiabilidad (completa y objetiva, que el fondo económico de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica, y deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre) y comparabilidad.

El conjunto de usuarios de esta información estará compuesto por aquellos colectivos que se ven afectados, directa o indirectamente, por la actividad económico-financiera de las entidades públicas, tales como los órganos de control interno y externo, los gestores, los proveedores de bienes y servicios, trabajadores y sindicatos, las entidades de crédito, las empresas de rating, los responsables políticos y los ciudadanos.

3 Los principios contables en el Plan General de Contabilidad pública

Los principios contables incluidos en el PGCP de 2010 (y en el de la Administración local de 2013-2015) son de carácter económico patrimonial, y de carácter presupuestario:

1. Principios contables de carácter económico-patrimonial

- a. Gestión continuada. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que continúa la actividad de la entidad por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio. Aunque la aplicación del principio de gestión continuada no suele ponerse en cuestión en el caso de las Administraciones Públicas ni de los organismos respaldados financieramente por ellas, cuando tal respaldo no exista o cuando el gobierno inicie un proceso de reestructuración, podría ponerse en peligro la supervivencia de algún organismo público.
- b. Devengo. Las transacciones y otros hechos económicos deberán reconocerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquellos. Los elementos reconocidos de acuerdo con este principio son activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos. Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se reconocerán los gastos o los ingresos, o el elemento que corresponda, cuando se produzcan las variaciones de activos o pasivos que les afecten.

- c. Uniformidad. Adoptado un criterio contable dentro de las alternativas permitidas, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, dicha circunstancia se hará constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.
- d. Prudencia. Se deberá mantener cierto grado de precaución en los juicios de los que se derivan estimaciones bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y que las obligaciones o los gastos no se infravaloren. Ni tampoco se minusvaloren activos o ingresos ni se sobrevaloren obligaciones o gastos, de forma intencionada. Aunque el principio de prudencia en el sector empresarial tiene como finalidad evitar que pueda descapitalizarse la empresa como consecuencia de la distribución de beneficios no realizados e insuficientemente fundamentados, y ello justifica el tratamiento asimétrico, en algunas ocasiones, de gastos e ingresos no realizados, en el sector público, al no repartir dividendos las Administraciones Públicas, este principio no reviste la misma importancia.
- e. No compensación. No podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance, ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta del resultado económico patrimonial o el estado de cambios en el patrimonio neto, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales, salvo aquellos casos en que de forma excepcional así se regule.
- f. Importancia relativa. La aplicación de los principios y criterios contables deberá estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, podrá ser admisible la no aplicación estricta de alguno de ellos, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función. La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la trasgresión de normas legales. Este último aspecto es especialmente aplicable en el caso de las Administraciones Públicas muy condicionadas por el principio de legalidad.

En los casos de conflicto entre los anteriores principios contables deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

2. Principios contables de carácter presupuestario

- a. Principio de imputación presupuestaria. Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica (clasificación económica) y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir (clasificación funcional). Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión (clasificación orgánica). Las obligaciones pre-

387 Constituye la entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas.

supuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al presupuesto del ejercicio en que estos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.

- b. Principio de desafectación. Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinarán a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista relación directa entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados, el sistema contable deberá reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento. Para ello, se realizarán al cierre los ajustes extracontables necesarios.

El principio de desafectación pretende garantizar que los ingresos presupuestarios se encuentren disponibles para financiar todos los gastos presupuestarios, sin perjuicio de que el sistema contable permita el seguimiento de aquellos ingresos vinculados a la realización de gastos o inversiones concretos, como es el caso de los gastos con financiación afectada. Este principio elimina la opción de aplicar contabilidad de fondos en las entidades públicas, orientando el sistema contable público hacia el de corte empresarial.

4 Estructura del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP)

Tanto el PGCP de 2010 como su adaptación a la Administración local de 2013-2015 se estructuran en las siguientes partes:

1. Marco conceptual de la contabilidad pública.
2. Normas de reconocimiento y valoración.
3. Cuentas anuales.
4. Cuadro de cuentas.
5. Definiciones y relaciones contables.

La primera parte se centra en el marco conceptual de la contabilidad pública, es decir, en la imagen fiel de las cuentas anuales, requisitos de la información a incluir en las mismas, principios contables, elementos de las cuentas anuales, y criterios de registro y de valoración de dichos elementos.

La segunda parte comprende las normas de reconocimiento y valoración, que constituyen un desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte del plan.

La tercera parte se refiere a las cuentas anuales que constituyen el instrumento transmisor de la información contable a los distintos usuarios. Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria.

La cuarta parte incluye el cuadro de cuentas, que mantiene la clasificación decimal y tiene carácter obligatorio –con alguna excepción como el grupo 0, de cuentas de control presupuestario, que tiene carácter opcional–. Los grupos 1 a 5 contienen las cuentas de balance, los grupos 6 y 7 las de gestión, los grupos 8 y 9 los gastos e ingresos imputados al patrimonio

neto, y el grupo 0 una parte importante de las cuentas de control presupuestario, junto con otras del grupo 4.

La quinta parte comprende las definiciones y relaciones contables de los grupos, subgrupos y cuentas del Plan. Las relaciones contables definen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar todas las posibilidades que cada una de ellas admite.

5 El control presupuestario en el Plan General de Contabilidad Pública

En las Administraciones Públicas puede distinguirse, a efectos de contabilidad financiera, entre operaciones internas y externas, en función de la influencia de las mismas sobre la posición financiera de la entidad. Las operaciones internas, que no reflejan relaciones de la entidad con terceros, representan etapas de observancia obligatoria, por imperativo legal, cuya finalidad es permitir el control de la gestión de créditos y ejecución del presupuesto. Las operaciones externas de ejecución presupuestaria generan flujos económicos o financieros entre la entidad y el mundo exterior que alteran la composición de sus activos, pasivos y patrimonio.

El PGCP reserva el grupo 0, «Cuentas de control presupuestario», de carácter opcional, para registrar las fases de gestión y ejecución presupuestaria que no suponen relación con terceros, mientras que, cuando surgen obligaciones de pago o derechos de cobro que vinculan a la entidad pública con terceros, el control presupuestario se lleva a cabo mediante cuentas del grupo 4. El grupo 0 está compuesto por el subgrupo 00, «De control presupuestario. Ejercicio corriente», cuya finalidad es registrar las operaciones de gestión de créditos y ejecución del presupuesto previas al reconocimiento de derechos y obligaciones.

En la ejecución del presupuesto de gastos se distinguen las siguientes fases:

- Autorización o aprobación (A), mediante la cual la autoridad competente acuerda la realización del gasto.
- Compromiso de gasto o disposición (D), que recoge actos con relevancia jurídica frente a terceros que vinculan a la Administración a la realización de un gasto por cuantía determinada, sin haberse devengado todavía el mismo.
- Reconocimiento de la obligación (O), que registra el nacimiento de la obligación de pago.
- Ordenación de pago (P), mediante la cual se expide la correspondiente orden de pago contra la tesorería de la entidad. El proceso finalizará con el pago material o virtual correspondiente.

Las fases A y D no alteran la posición financiera de la entidad frente al exterior por lo que se contabilizan mediante el grupo 0. La fase O, mediante la cual se reconoce la obligación de pago, se contabiliza a través del grupo 4, «De acreedores presupuestarios». La fase P no tiene reflejo contable al tratarse de una operación de ámbito interno sin contenido económico frente a terceros.

En la contabilidad del presupuesto de ingresos, el equivalente a la fase O es el reconocimiento del derecho de cobro, que se contabilizará mediante cuentas del grupo 4, dada su vinculación con terceros.

Al final del ejercicio, las cuentas pertenecientes al grupo 0 son canceladas y no se recogen en el balance por referirse a operaciones que no afectan a terceros. Su evolución a lo largo

del ejercicio se refleja en el estado de liquidación del presupuesto, tanto de gastos como de ingresos. En el balance solo se reflejarán las cuentas de derechos pendientes de cobro y obligaciones pendientes de pago del presupuesto corriente y de ejercicios anteriores, porque son las que reflejan vínculos con terceros.

6 Operaciones del PGCP y del PGC

Las operaciones incluidas en el PGCP de 2010 o en su adaptación sectorial a la Administración local podrían clasificarse, al compararlas con las que recoge el PGC, como:

- Aquéllas que ofrecen una casuística similar, tales como el tratamiento de los gastos corrientes, la adquisición y venta de inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias, los activos en estado de venta, las operaciones con activos y pasivos financieros³⁸⁸, ...). No obstante, siempre que surjan obligaciones de pago y derechos de cobro presupuestarios como consecuencia de estas operaciones, aparecerán en su contabilización las cuentas 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente” y 430 “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, para reflejar, respectivamente, las obligaciones presupuestarias y los derechos presupuestarios surgidos en el ejercicio en curso;
- Aquéllas que ofrecen variaciones importantes, dadas las peculiaridades señaladas de las Administraciones Públicas, como es el caso de los ingresos corrientes, del inmovilizado intangible, la permuta de bienes, el tratamiento del IVA, las cuentas anuales especialmente en lo referido al beneficio contable y patrimonio neto...), y
- Aquéllas que son propias de las Administraciones Públicas, como es el caso de los anticipos de caja fija y pagos a justificar, las cesiones y adscripciones, los activos construidos o adquiridos para otras entidades, el patrimonio público del suelo, el registro de infraestructuras, bienes comunales y patrimonio histórico, el control del presupuesto de gastos e ingresos, los gastos con financiación afectada, ... así como las principales magnitudes de las Administraciones Públicas: el resultado presupuestario y el remanente de tesorería, que comentaremos más adelante. Evidentemente, las operaciones propias de las empresas como son, por ejemplo, las relacionadas con el capital social, las reservas, el impuesto sobre beneficios, el fondo de comercio y los derechos de traspaso, no aparecen recogidas en el PGCP.

7 Las Cuentas Anuales en las Administraciones Públicas

El PGCP recoge, en su tercera parte, las normas de elaboración y los modelos de presentación de las cuentas anuales. Dichas cuentas están compuestas por:

- El balance.
- La cuenta del resultado económico-patrimonial.
- El estado de cambios en el patrimonio neto.
- El estado de flujos de efectivo.
- El estado de liquidación del presupuesto.
- La memoria.

Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad de conformidad con el Plan de cuentas. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por la entidad en el plazo establecido por la legislación vigente.

Las cuentas anuales de las entidades públicas tratan de aproximarse, en la medida de lo posible, a la estructura y contenidos del PGC de empresa, aunque manteniendo o añadiendo información propia de estas entidades. Este es el caso del estado de liquidación del presupuesto y la memoria que recoge, además de la información prevista para la empresa, otra información complementaria necesaria para la adecuada interpretación de la actividad de las entidades públicas, como el remanente de tesorería.

Actualmente existen tres modelos contables (normal, simplificado y básico) que se han definido en función de dos variables representativas de la dimensión de las entidades locales: la población y el importe de su presupuesto. El modelo normal se aplica a los municipios cuyo presupuesto exceda de 3.000.000 de euros, así como a aquellos cuyo presupuesto no supere este importe, pero exceda de 300.000 euros y cuya población supere los 5.000 habitantes, así como a las demás entidades locales siempre que su presupuesto exceda de 3.000.000 de euros, y a los organismos autónomos dependientes de las entidades anteriores. El tratamiento contable simplificado está previsto para las entidades locales con presupuesto superior a 300.000 euros e inferior a 3.000.000 con una población inferior a 5.000 habitantes, y para las que su presupuesto no exceda de 300.000 euros. Para las que no lleguen a estos importes, está previsto un tratamiento básico, que aplica partida simple.

Era necesaria una actualización de los modelos normal y simplificado para ajustar la contabilidad local a los requerimientos del PGCP de 2010. Para el modelo básico se consideró conveniente mantener su simplicidad, incorporando cambios de índole exclusivamente formal.

Así, el balance, estado de fondos que refleja la situación del patrimonio de la entidad referida a un momento concreto, generalmente al cierre del ejercicio, y que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad, deberá formularse teniendo en cuenta una serie de aspectos que se detallan en el PGCP, en general similares a los que aparecen en el PGC como, por ejemplo:

- Un activo debe clasificarse como activo corriente cuando
 - se espere realizar en el corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses contados a partir de la fecha de las cuentas anuales, o
 - se trate de efectivo u otro medio líquido equivalente.

Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.

- Un pasivo debe clasificarse como pasivo corriente cuando deba liquidarse a corto plazo, es decir, dentro del periodo de 12 meses a partir de la fecha de las cuentas anuales.

Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes.

Incluso un tema controvertido en las Administraciones Públicas como es el caso del registro de la amortización -por la pérdida de significado que supone su perspectiva financiera, ya que la acumulación de fondos para proceder a la renovación de los activos se realiza directamente a través del presupuesto anual- no ha supuesto en ningún momento dudas a la IGAE que lo ha incluido con normalidad en los diferentes planes de cuentas sobre contabilidad pública:

388 La última actualización del PGC publicada el 30 de enero de 2021 modificó el número y denominación de las categorías de activos financieros, aunque el tratamiento contable, en esencia, sigue siendo el mismo.

“Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.”

Sin embargo, el patrimonio neto de una entidad pública sí presenta importantes diferencias con respecto al de las empresas, como lógicamente recogen sus respectivos planes de cuentas. Las relaciones entre el patrimonio neto de una empresa y sus accionistas no pueden establecerse en los mismos términos en el caso de las Administraciones Públicas. R. K. Mautz (1982) reconocía, cuando empezaba a extenderse la contabilidad pública en los distintos países, que debe considerarse el interés de los ciudadanos y contribuyentes en los estados financieros de las Administraciones Públicas, pero equipararlos con los propietarios de una empresa privada es quizás excesivo, puesto que estos últimos han realizado aportaciones específicas materializadas en derechos bien definidos -acciones-, mientras que los contribuyentes constituyen un conjunto no identificable de personas que pagan impuestos directos e indirectos. Su vinculación con la entidad pública no puede, pues, ser la misma.

Así, el patrimonio neto en el PGCP -y, por lo tanto, en el PGCP adaptado a la Administración local-, está compuesto únicamente por cuentas del subgrupo 10 «Patrimonio», 12 «Resultados» y 13 «Subvenciones y ajustes por cambio de valor», sin presencia del subgrupo 11 de Reservas, de gran peso en el PGC. A su vez, el subgrupo 10 «Patrimonio» incluye únicamente las cuentas 100 «Patrimonio» y 101 «Patrimonio recibido», sin la cuenta de capital social, propia del PGC. La cuenta 100 «Patrimonio» representa la mera diferencia entre el activo y el pasivo exigible de la entidad, y la cuenta 101 «Patrimonio recibido», el valor de los bienes y derechos aportados por la entidad o entidades propietarias de la entidad contable.

Únicamente, el subgrupo 12 «Resultados», que incluye las cuentas 120 «Resultados de ejercicios anteriores» y 129 «Resultados del ejercicio, y el subgrupo 13 «Subvenciones y ajustes por cambio de valor», que recoge las subvenciones recibidas no reintegrables y otros ingresos y gastos procedentes de ajustes de valor contabilizados directamente en el patrimonio neto -hasta que se produzca su traspaso o imputación a la cuenta de resultados económico-patrimonial-, presentan similar esquema en ambos planes de cuentas.

La cuenta del resultado económico-patrimonial está formada por los ingresos y los gastos del ejercicio, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración. Se formulará teniendo en cuenta diferentes aspectos recogidos en el Plan, como:

1. Los ingresos y los gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza económica.
2. El importe correspondiente a los ingresos tributarios y urbanísticos, las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de gestión ordinaria se reflejará en la cuenta del resultado económico-patrimonial por su importe neto.
3. Las transferencias y subvenciones recibidas se imputarán al resultado económico-patrimonial de acuerdo con la correspondiente norma de reconocimiento y valoración.

El modelo de cuenta del resultado económico-patrimonial del Plan establece tramos intermedios que facilitan información sobre la composición del resultado final:

- I. Resultado (ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria
- II. Resultado de las operaciones no financieras
- III. Resultado de las operaciones financieras
- IV. Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio

La cuenta del resultado económico-patrimonial recibe este nombre, y no cuenta de pérdidas y ganancias, como en el PGC, porque el resultado contable no tiene el mismo significado en las Administraciones Públicas que en el sector empresarial, ya que en aquéllas no se comparan ingresos obtenidos por la venta de bienes o prestación de servicios con los gastos necesarios para obtenerlos, como en las empresas, sino que los ingresos proceden de impuestos, tasas, subvenciones y transferencias recibidas, ...tal como recoge el Grupo 7 del PGCP. Por ello, la última línea de este estado representa el ahorro o desahorro neto del ejercicio y no es equivalente al excedente empresarial de la cuenta de pérdidas y ganancias del PGC. Sin embargo, coinciden en representar ambas el concepto de “mantenimiento de capital” que indica si la entidad ha vivido de acuerdo con sus recursos o si debe recurrir al endeudamiento, incluso trasladando su gestión a generaciones futuras. Además, los desequilibrios entre ingresos y gastos de la gestión ordinaria, por ejemplo, son de gran interés para valorar la capacidad de la entidad para mantener el nivel de servicios que viene prestando.

El Estado de cambios en el patrimonio neto, formalmente similar al del sector empresarial, está dividido en tres partes:

1. Estado total de cambios en el patrimonio neto.
2. Estado de ingresos y gastos reconocidos.
3. Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

Como consecuencia de la menor importancia a efectos contables de las cifras del patrimonio neto de las Administraciones Públicas con respecto al de las empresas, comentadas anteriormente, las variaciones de su patrimonio neto son mucho más limitadas que en el sector empresarial y de menor importancia relativa, por lo que este estado puede considerarse como un ejemplo claro del intento de homogeneizar la información contable suministrada por las Administraciones Públicas con respecto a su referente habitual, el PGC, esfuerzo que es muy de agradecer, aunque no siempre alcance similares objetivos.

El Estado de flujos de efectivo informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio. Al igual que en el PGC, los movimientos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se muestran en el estado de flujos de efectivo agrupados por tipos de actividades de gestión, de inversión y de financiación, así como los flujos de efectivo pendientes de clasificación y el efecto de las variaciones de los tipos de cambio.

Los cobros y pagos del ejercicio se pueden encontrar también en la liquidación del presupuesto, aunque clasificados de forma diferente, por lo que la información que añade este estado es una clasificación similar a la del sector empresarial, por seguir buscando convergencia entre el PGCP y el PGC.

El Estado de liquidación del presupuesto constituye el estado financiero más tradicional de las entidades públicas. Presenta, con la debida separación, la liquidación del presupuesto de gastos, la liquidación del presupuesto de ingresos y el resultado presupuestario. La liquidación del presupuesto de gastos y la liquidación del presupuesto de ingresos se presentarán al menos con el nivel de desagregación del presupuesto aprobado y de sus modificaciones posteriores.

El resultado presupuestario del ejercicio es la diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas durante el mismo periodo y deberá, en su caso, ajustarse en función de las obligaciones

financiadas con remanente de tesorería para gastos generales y de las desviaciones de financiación del ejercicio derivadas de gastos con financiación afectada. Los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas que conforman el resultado presupuestario se presentarán en las siguientes agrupaciones:

- a. Operaciones corrientes: operaciones imputadas a los capítulos 1 a 5 del presupuesto.
- b. Operaciones de capital: operaciones imputadas a los capítulos 6 y 7 del presupuesto.
- c. Activos financieros: operaciones imputadas al capítulo 8 del presupuesto.
- d. Pasivos financieros: operaciones imputadas al capítulo 9 del presupuesto.

La Memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Los principales contenidos de la memoria del Plan para la Administración local aparecen a continuación:

1. Organización y actividad.
2. Gestión indirecta de servicios públicos, convenios y otras formas de colaboración.
3. Bases de presentación de las cuentas.
4. Normas de reconocimiento y valoración.
5. Inmovilizado material.
6. Patrimonio público del suelo.
7. Inversiones inmobiliarias.
8. Inmovilizado intangible.
9. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar.
10. Activos financieros.
11. Pasivos financieros.
12. Coberturas contables.
13. Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias.
14. Moneda extranjera.
15. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos.
16. Provisiones y contingencias.
17. Información sobre medio ambiente.
18. Activos en estado de venta.
19. Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico-patrimonial.
20. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.
21. Operaciones no presupuestarias de tesorería.
22. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación.
23. Valores recibidos en depósito.

24. Información presupuestaria.

- 24.1. Ejercicio corriente.
- 24.2. Ejercicios cerrados.
- 24.3. Ejercicios posteriores.
- 24.4. Ejecución de proyectos de gasto.
- 24.5. Gastos con financiación afectada.
- 24.6. Remanente de tesorería.

25. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios.

26. Información sobre el coste de las actividades.

27. Indicadores de gestión.

28. Hechos posteriores al cierre.

Como consecuencia de la ampliación de los objetivos de la información a facilitar por las entidades públicas y del acercamiento de la contabilidad pública a la contabilidad de las empresas, el volumen de información que deben facilitar las Administraciones Públicas en sus cuentas anuales es considerable, si pretenden proporcionar información útil para la rendición de cuentas y para la toma de decisiones de los distintos usuarios interesados en su actividad. Ello ha generado críticas sobre su amplitud y densidad.

Un aspecto que ha mejorado sustancialmente en la memoria del Plan para la Administración local es la introducción de indicadores obligatorios para las entidades locales que superen los 50.000 habitantes que, sin duda, ayudarán a explicar mejor la actividad realizada por las mismas y enlaza con los actuales planteamientos en cuanto a la información sobre sostenibilidad a cuyos requisitos están sometidas, de momento, las empresas públicas estatales, autonómicas y locales, de un determinado tamaño.

8 Principales magnitudes contables propias de la contabilidad pública: el resultado presupuestario y el remanente de tesorería

Como ya hemos indicado, aunque el resultado contable indica la medida en la que la Administración ha vivido de acuerdo con sus recursos, información importante a la hora de determinar por ejemplo sus necesidades de endeudamiento, no es una magnitud de primer orden en las Administraciones Públicas, puesto que sus ingresos proceden de impuestos, tasas, subvenciones y transferencias recibidas. El significado de la diferencia de estos ingresos con respecto a los gastos del ejercicio no puede ser idéntico al del resultado contable en las empresas, exponente del excedente empresarial, magnitud de gran importancia en las mismas a la hora de analizar su éxito y continuidad en el mercado.

El resultado presupuestario representado por la diferencia entre la totalidad de ingresos presupuestarios realizados durante el ejercicio y la totalidad de gastos presupuestarios (esto es, el Debe de la cuenta 430 menos el Haber de la cuenta 400), refleja la medida en la que los derechos presupuestarios reconocidos en el ejercicio han sido suficientes para cubrir las obligaciones presupuestarias contraídas en el mismo.

El remanente de tesorería, que se incluye en el apartado 24.6 de la memoria, es un estado propio de las Administraciones Públicas, como también hemos indicado anteriormente. Mide

el excedente de liquidez de la entidad disponible para financiar gasto presupuestario del ejercicio siguiente. El remanente de tesorería se obtiene como suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro, deduciendo las obligaciones pendientes de pago, con origen tanto en operaciones presupuestarias como no presupuestarias. Su cuantificación se efectuará tomando en consideración el saldo a fin de ejercicio de las cuentas que intervienen en su cálculo. Es decir:

1. (+) DERECHOS PENDIENTES DE COBRO (Saldo de las cuentas 430, 431, 44, ...)
 2. (-) OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO (Saldo de las cuentas 400, 401, 41, ...)
 3. (+) FONDOS LÍQUIDOS (Saldo de las cuentas del subgrupo 57)
- REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL (1 - 2 + 3)

En el remanente de tesorería se acumulan, pues, todos los saldos pendientes, tanto a cobrar como a pagar, así como el efectivo resultante de la actividad económica. El remanente de tesorería positivo pone de manifiesto la capacidad de financiar con cargo a él, en el ejercicio siguiente, modificaciones de crédito que supongan mayor gasto. El remanente de tesorería negativo refleja la necesidad de reducir el gasto previsto para el ejercicio siguiente, o bien obtener financiación adicional. Constituye, por tanto, un recurso financiero disponible o un déficit a financiar.

En el proceso de cálculo del remanente de tesorería podemos encontrar que una parte del mismo se encuentra vinculado a gastos con financiación afectada. Ello significa que una parte del remanente de tesorería se ha producido como consecuencia de la recepción anticipada de financiación afectada a determinados gastos o inversiones, constituyendo, por tanto, un remanente de tesorería que necesariamente deberá aplicarse en el futuro a financiar dichos gastos. El remanente de tesorería no vinculado a gastos con financiación afectada es el efectivamente disponible para financiar modificaciones de créditos de próximos ejercicios. Se denomina remanente de tesorería para gastos generales, figura en la última línea del estado de remanente de tesorería, y se determina minorando del remanente de tesorería total, el importe de los derechos pendientes de cobro que al final del ejercicio se consideren de difícil o imposible recaudación, y el exceso de financiación afectada producido (constituido por la suma de las desviaciones de financiación positivas acumuladas a fin de ejercicio). Este exceso de financiación afectada solo podrá utilizarse para financiar las operaciones a cuya financiación se encuentran afectados los recursos que generan dichas desviaciones. Si el remanente de tesorería total fuera negativo, la normativa actual prevé que el mismo deberá financiarse con cargo al presupuesto del ejercicio siguiente.

Por ello, en la presentación del estado del remanente de tesorería se diferencian dos partes:

- El exceso de financiación afectada, constituido por las desviaciones de financiación positivas acumuladas hasta la fecha de cálculo, que solo podrán utilizarse para financiar las operaciones a cuya financiación se encuentran afectados los recursos que generan dichas desviaciones.
- El remanente de tesorería para gastos generales está constituido por el remanente de tesorería total menos el exceso de financiación afectada. Es de libre disposición y representa un recurso que podrá utilizarse para financiar modificaciones de crédito relativas a cualquier tipo de gasto.

9 Conclusiones

El actual PGCP y su adaptación sectorial a la Administración local, suponen el mayor acercamiento al PGC a lo largo de su historia, tanto en principios y normas contables, como en cuentas concretas y sus códigos correspondientes, como en los estados económico financieros recogidos en ambos planes de cuentas. De hecho, alguno de ellos, como el estado de cambios del patrimonio neto, que presenta menor utilidad para la toma de decisiones y

rendición de cuentas que en las empresas, resulta, sin embargo, de interés en aras a la homogeneidad de la información facilitada por ambos tipos de entidades.

Teniendo en cuenta que los puntos de referencia a la hora de actualizar el PGCP han sido el PGC y las NICSP/IPSAS, se puede concluir que, en esta última actualización, se ha hecho un esfuerzo muy destacado por parte de la IGAE para conseguir ese acercamiento, que ha superado ediciones anteriores del PGCP. Naturalmente, las operaciones netamente empresariales no están recogidas en el PGCP que, a su vez, recoge operaciones propias de las Administraciones Públicas que no tienen cabida en el PGC, funcionando a modo de una adaptación sectorial, con otras derivaciones con operaciones propias como es el caso del PGCP adaptado a la Administración local.

10 Bibliografía

- Anthony, R.N. and D.W. Young (1984). *Management Control in Non-profit Organizations*. Scarborough, ON. Irwin.
- Audit Commission (1991). *Citizen's Charter Indicators*. Audit Commission.
- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (1990), *Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8*. IGAE.
- Mautz, R.K. (1982): *Financial Reporting: should government emulate business?* Vargo R.J.& Dierks, P.A. *Readings and cases in governmental and nonprofit accounting*. Dame Publ. Inc., pp. 60-65.
- Pina, V. y Torres, L. (2000) "Marco Conceptual de la Contabilidad Pública" *Documento nº 1 de la Comisión del Sector Público de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*.

Legislación

- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. BOE» núm. 284, de 27 de noviembre de 2003.
- Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (International Public Sector Accounting Standards -IPSAS) (2022). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement*, IPSASB, IFAC.
- Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local. BOE Núm. 237, 3 de octubre de 2013.
- Reglamento (UE) N° 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de mayo de 2013 relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea. Diario Oficial de la Unión Europea L 174/1 ES, 26.6.2013.

50 Aniversario Plan General de Contabilidad

El desarrollo de la información
financiera en España (1973-2023)

Director: José Antonio Gonzalo Angulo
Coordinadores: Javier Pérez García
Anne Marie Garvey

Madrid, ICAC, 2023

ilc/alc Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas