

**CÁLCULO DEL DÉFICIT EN  
CONTABILIDAD NACIONAL DE LAS  
UNIDADES EMPRESARIALES QUE APLICAN  
EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD  
PRIVADA O ALGUNA DE SUS ADAPTACIONES  
SECTORIALES**

**Marzo 2013**



**MINISTERIO  
DE HACIENDA  
Y AA.PP.**

---

Intervención General de la Administración del Estado

---

El concepto de déficit o superávit público es equivalente al concepto de **Capacidad o Necesidad de Financiación de las Administraciones Públicas** definido en el Sistema Europeo de Cuentas (SEC95), aprobado por Reglamento CE Nº 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996.

En este sentido, el Reglamento (CE) 1500/2000 de la Comisión, de 10 de julio de 2000, desarrolla el Reglamento (CE) 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, en lo que se refiere a los gastos e ingresos de las administraciones públicas, añadiendo el apartado 8.99 del SEC 95 en el que se recoge una lista de las operaciones que se registran como ingresos y gastos de las Administraciones Públicas y señala que, por definición, la diferencia entre los ingresos y los gastos de las administraciones públicas es la capacidad (+) ó necesidad (-) de financiación del sector (superávit ó déficit público).

Para calcular el superávit ó déficit de aquellas unidades públicas sometidas al plan general de contabilidad de la empresa española o a alguna de sus adaptaciones sectoriales, la información de partida será sus estados contables: balance, cuenta de pérdidas y ganancias y, en su caso memoria. También será necesaria diversa información adicional para aplicar los criterios de la contabilidad nacional y para garantizar la correcta consolidación de las operaciones realizadas entre las unidades que componen el sector de las Administraciones públicas.

A continuación se exponen los criterios básicos para identificar, partiendo de los estados contables de estas unidades, cuales son sus ingresos y gastos computables a efectos de contabilidad nacional. No obstante, hay que efectuar una importante precisión: esta enumeración sólo ofrece una guía aproximada de cual es el tratamiento habitual de los conceptos de la contabilidad financiera a efectos de contabilidad nacional, en particular de aquellos que son determinantes para el cálculo de la necesidad (déficit) o capacidad (superávit) de financiación. Del mismo modo, los criterios generales que se van a exponer a continuación pueden tener excepciones en casos concretos, dependiendo de la actividad económica real realizada por la unidad pública y de los conceptos reflejados en sus estados contables, lo cual hace necesario un análisis individualizado de dicha actividad.

## **(A) Ingresos a efectos de contabilidad nacional.**

1. **Importe neto de la cifra de negocios:** determinado conforme a la normativa contable. En el caso de fundaciones que aplican la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines de lucro, aquí se consignan los ingresos derivados de la actividad propia y, en su caso, las ventas derivadas de su actividad mercantil. No obstante, si la unidad tiene ingresos por ventas a las Administraciones Públicas, el importe a computar como ingreso en contabilidad nacional será el importe de las obligaciones reconocidas por la Administración pagadora. En este supuesto debe efectuarse la oportuna conciliación de tales operaciones.
2. **Trabajos realizados por la empresa para su activo.**
3. **Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.**
4. **Subvenciones y transferencias corrientes:** se incluye el importe contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias de las subvenciones y transferencias corrientes recibidas, cuya cuantía deberá ajustarse a los datos de la Administración Pública pagadora, de forma que será ésta (la entidad otorgante de las subvenciones) la que indique la cantidad que de acuerdo a su ejecución presupuestaria, haya de reconocer como ingreso la unidad empresarial beneficiaria.
5. **Ingresos financieros por intereses.**
6. **Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (dividendos):** se contabilizan los dividendos ingresados por la unidad, siempre y cuando no procedan del reparto de un beneficio extraordinario.
7. **Ingresos excepcionales:** Se incluyen como ingresos en contabilidad nacional aquellos ingresos excepcionales, derivados de operaciones con otras unidades y que impliquen un ingreso monetario o la creación de un derecho de cobro a favor de la unidad. No se considerarán ingresos los que corresponden a operaciones internas de la entidad, los ajustes de valor o las regularizaciones contables. A título de ejemplo, si en esta rúbrica se registra una indemnización por un seguro, sí se trata como un ingreso en contabilidad

nacional. Por el contrario “la rehabilitación de créditos” no es un ingreso a efectos de contabilidad nacional, ya que el saneamiento por el acreedor de créditos incobrables por insolvencia del deudor tampoco se considera gasto en contabilidad nacional.

8. **Aportaciones patrimoniales:** Las sociedades anónimas o limitadas participadas por las Administraciones públicas, así como los entes de derecho público, fundaciones públicas y consorcios pueden recibir aportaciones patrimoniales de la Administración en forma de ampliaciones de capital, aportaciones de socios para compensar pérdidas y aportaciones al patrimonio de fundaciones o de entes de derecho público.

En todo caso hay que tener presente que el importe a registrar como ingreso por aportaciones patrimoniales deberá coincidir con el importe registrado como gastos por la unidad que las concede. Por tanto, el importe a registrar como ingresos de las unidades será el mismo que figure como obligaciones reconocidas por capítulo 8 en el presupuesto de la Administración que suscribe y desembolsa la ampliación o que efectúa la aportación patrimonial, por lo que en caso de que ambos importes (importe recibido por la unidad, gasto reconocido por la Administración) no coincidan habrá que corregir la cifra del ingreso de la entidad receptora en la cuantía correspondiente.

9. **Subvenciones de capital recibidas.** A efectos de contabilidad nacional, las subvenciones y transferencias de capital recibidas deben computar como ingresos de las unidades receptoras íntegramente en el ejercicio en que se reciben, independientemente de que las normas contables de estas unidades establezcan otro tratamiento. Concretamente, el Plan General de Contabilidad de la Empresa prevé que las subvenciones de capital recibidas se contabilizarán en el patrimonio neto del balance y se imputarán a resultados cuando se enajenen o amorticen los bienes que han contribuido a financiar.

En contabilidad nacional, el ingreso coincide con el **importe bruto recibido**, sin minorar la eventual deducción en la cuenta contable derivada del pasivo fiscal generado en el momento de la concesión.

Además, para garantizar la correcta consolidación de operaciones, el importe a computar como ingresos en contabilidad nacional por las unidades receptoras de transferencias de capital debe coincidir con el gasto que se registre en la unidad que las concede, por lo que en caso de que ambas cantidades no coincidan habrá que corregir la cuantía reconocida

por la unidad receptora en el importe correspondiente. En definitiva, las transferencias de capital se imputan íntegras como ingresos de la unidad perceptora en el ejercicio en que se reciben, sin deducir la cuantía que se destina a reconocer el pasivo fiscal y sin perjuicio que en contabilidad financiera se imputen a resultados año a año.

## **(B) Gastos a efectos de contabilidad nacional.**

- 1) Aprovisionamientos:** Según el Sistema Europeo de Cuentas se considerarán empleos no financieros los consumos de mercaderías, materias primas y otras materias consumibles, y los trabajos realizados por otras empresas.
- 2) Gastos de personal:** Se incluirán como empleos no financieros los sueldos, salarios y asimilados; y las cargas sociales.
- 3) Otros gastos de explotación:** Se incluirán los servicios exteriores y otros gastos de gestión corriente.
- 4) Gastos financieros y asimilados:** Se incluyen los gastos por deudas con empresas del grupo y asociadas, y con terceros. Se excluyen los gastos por actualización de provisiones.
- 5) Impuesto de sociedades:** a efectos del Sistema Europeo de Cuentas se debe incluir los pagos a cuenta realizados durante el año, más el resultado de la liquidación final correspondiente al ejercicio anterior (aumentando el gasto si el resultado de la liquidación es a pagar, o minorándolo si el resultado es a devolver).
- 6) Otros impuestos:** Se incluirán los tributos distintos del impuesto de sociedades.
- 7) Gastos excepcionales:** Se considerarán aquellos gastos reales, derivados de operaciones con otras unidades y que impliquen una salida de fondos o la creación de un pasivo financiero en la empresa que se corresponda con un activo financiero en otra unidad. A título de ejemplo, las sanciones y multas contabilizadas como gastos extraordinarios sí son un gasto, mientras que las pérdidas por inundaciones y catástrofes naturales no lo son porque no tienen su origen en una operación realizada con otra unidad.

**8) Variaciones del inmovilizado material e intangible; variaciones de inversiones inmobiliarias; variación de existencias.** Según el Sistema Europeo de Cuentas la inversión de una unidad pública debe valorarse por la diferencia entre las adquisiciones (a precio de compra o coste de producción) y las enajenaciones (a precio de venta) de los activos no financieros realizadas durante el ejercicio. Si las adquisiciones son mayores que las disposiciones se producirá un empleo no financiero por la diferencia; por el contrario, si las disposiciones (ventas) son mayores que las compras se generará un menor empleo no financiero. Sin embargo, no siempre se dispone de la información necesaria para diferenciar ambas magnitudes. Se excluirán de estas variaciones los importes que tienen naturaleza financiera tales como anticipos para inmovilizaciones y anticipos a proveedores.

Para las unidades sometidas al Plan General de Contabilidad Privada, si no se dispone de una información contable detallada que contenga las adquisiciones (altas) a precio de coste y las enajenaciones (bajas) a precio de venta de las cuentas de inmovilizado, inversiones inmobiliarias y existencias, el gasto por inversión según el Sistema Europeo de Cuentas para un período dado se aproximará de la siguiente forma:

(1)	Diferencia entre saldos finales e iniciales de los epígrafes correspondientes al inmovilizado material e intangible, las inversiones inmobiliarias y las existencias. <ul style="list-style-type: none"> <li>• En caso de que el resultado sea positivo (+) supondrá un mayor gasto.</li> <li>• Si el resultado resulta ser negativo (-) supondrá un menor gasto.</li> </ul>
(2)	(+) Las dotaciones para amortizaciones del inmovilizado material e intangible
(3)	(+) Aumento de los deterioros del inmovilizado material e intangible; de inversiones inmobiliarias; y existencias (-) Disminución de los deterioros del inmovilizado material e intangible; de inversiones inmobiliarias; y existencias
(4)	(+) Resultados negativos por enajenaciones del inmovilizado material e intangible, y las inversiones inmobiliarias (-) Resultados positivos por enajenaciones del inmovilizado material e intangible, y las inversiones inmobiliarias
(5)	(-) Incremento del inmovilizado derivado de la contabilización de la "Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado" (+) Reducción del inmovilizado derivado de nueva estimación de la citada provisión por desmantelamiento
	(=) INVERSIÓN DEL EJERCICIO (gasto si es positivo, menor gasto si es negativo)

Dado que se han considerado como ingresos en contabilidad nacional los trabajos realizados por la empresa para su activo (punto A.2), no se han deducido de la diferencia entre saldos final e iniciales de este punto B.8 el incremento en estas cuentas de activo originado por la activación de los correspondientes gastos. Por tanto, el resultado originado por estas operaciones de trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado resulta neutro a los efectos del cálculo del déficit/superávit de contabilidad nacional.

**9) Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación (cuenta de pérdidas y ganancias):** La reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación de la cuenta de pérdidas y ganancias supondrá un mayor gasto en contabilidad nacional, mientras que el aumento (variación positiva) de existencias representará un menor gasto en las cuentas de la unidad.

No se tomarán en consideración los importes incluidos en la variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación correspondientes a las pérdidas por deterioro de las existencias, y las reversiones de dichas pérdidas contabilizadas en el ejercicio.

**10) Aplicación de Provisiones:** El importe a computar según el Sistema Europeo de Cuentas como empleo derivado de las provisiones, será el correspondiente a las aplicaciones realizadas durante el ejercicio. Las provisiones a tener en cuenta se contabilizan en el subgrupo 14 "Provisiones" y en las cuentas (499) "Provisión por operaciones comerciales" y (529) "Provisiones a corto plazo". Si no se dispone de información adicional contenida en la memoria, será necesario calcular las aplicaciones de provisiones realizadas a partir del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del siguiente modo:

+Saldo inicial de Provisiones

-Saldo final de Provisiones

+Dotaciones a la provisión realizada en el ejercicio (cuenta de gasto correspondiente)

-Excesos de provisión registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias

= Aplicación de la provisión durante el período

**11) Inversiones efectuadas por cuenta de Administraciones y Entidades Públicas:** En el caso de que la unidad haya recibido encomiendas de ejecución de obra

por parte de Administraciones Públicas y Entes de Derecho Público, y la unidad contabilice estas inversiones en cuentas distintas a Inmovilizado, Inversiones inmobiliarias y Existencias (por ejemplo en cuentas de deudores), habrá que incluir en este apartado el importe de la encomienda ejecutada por la unidad. El importe a computar como gasto será el volumen de obra certificada durante el ejercicio, registrada como derecho a cobrar frente a la Administración o Ente Público otorgante de la encomienda.

**12) Ayudas, transferencias y subvenciones concedidas.** Se registrarán como empleos las transferencias y subvenciones concedidas en el ejercicio, aun cuando no se hayan reflejado en los gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias.

### **(C) Capacidad/Necesidad de Financiación:**

Una vez obtenidos los Ingresos y Gastos a efectos del Sistema Europeo de Cuentas, el saldo capacidad (superávit)/necesidad (déficit) de financiación de la unidad empresarial se halla por diferencia entre ambas magnitudes:

$$\begin{array}{r} + \text{Total de Ingresos en contabilidad nacional (A)} \\ - \text{Total de Gastos en contabilidad nacional (B)} \\ \hline = \text{Capacidad/Necesidad de Financiación (C)} \end{array}$$