

**Guía para la determinación de la Regla de  
Gasto para Comunidades Autónomas,  
Artículo 12 de la Ley Orgánica 2/2012  
de Estabilidad Presupuestaria y  
Sostenibilidad Financiera**

**Edición 2015**



MINISTERIO  
DE HACIENDA  
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

SECRETARÍA DE ESTADO DE  
PRESUPUESTOS Y GASTOS

**IGAE**  
INTERVENCIÓN GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

# ÍNDICE

<b>Introducción .....</b>	<b>2</b>
<b>1. Regla de gasto .....</b>	<b>3</b>
1.1 Ámbito subjetivo .....	3
1.2 Gasto computable .....	4
1.3 Tasa de variación del gasto computable .....	5
1.4 Cambios normativos que supongan aumentos/disminuciones permanentes de la recaudación .....	6
<b>2. Estimación de los empleos no financieros de las Comunidades Autónomas .....</b>	<b>11</b>
2.1 Unidades sometidas a Presupuesto .....	11
2.1.1 Gastos realizados en el ejercicio pendientes de aplicar al Presupuesto.....	11
2.1.2 Enajenación de terrenos y demás inversiones reales.....	12
2.1.3 Ejecución de avales .....	12
2.1.4 Inversiones realizadas por empresas no clasificadas en el sector Administraciones públicas por cuenta de una Comunidad Autónoma .....	13
2.1.5 Inversiones realizadas por otras administraciones públicas por cuenta de una Comunidad Autónoma .....	13
2.1.6 Inversiones realizadas por las Comunidades Autónomas por cuenta de otra administración pública .....	13
2.1.7 Aportaciones de capital .....	14
2.1.8 Asunción y cancelación de deudas .....	15
2.1.9 Pagos a socios privados realizados en el marco de las Asociaciones Público-Privadas .....	15
2.1.10 Adquisiciones con pago aplazado .....	15
2.1.11 Contratos bajo la modalidad de abono total del precio .....	16
2.1.12 Arrendamiento financiero .....	16
2.1.13 Préstamos .....	16
2.1.14 Operaciones de intermediación .....	16
2.1.15 Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.....	17
2.1.16 Cotizaciones sociales a cargo de los empleadores .....	17
2.1.17 Servicios de intermediación financiera medidos indirectamente (SIFMI).....	18
2.1.18 Activación de los servicios de I+D producidos por cuenta propia.....	19
2.1.19 Activación de los programas informáticos y grandes bases de datos producidos por cuenta propia ....	19
2.1.20 Consolidación de transferencias .....	19
2.2 Unidades sometidas al Plan General de Contabilidad (o a alguna de sus adaptaciones sectoriales).....	20
<b>3. Determinación del gasto computable.....</b>	<b>27</b>

## INTRODUCCIÓN

El propósito de la presente publicación es el de servir de ayuda a las distintas Comunidades Autónomas, proporcionando una guía que pueda utilizarse como método de cálculo sencillo para obtener de forma directa, a partir de los datos conocidos de sus cuentas públicas, una buena aproximación al gasto computable de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LO 2/2012, de 27 de abril).

En este sentido, la Guía pretende afianzarse como un instrumento asequible y eficaz para que las Comunidades Autónomas puedan evaluar el cumplimiento de la regla de gasto, en virtud de la cual el gasto de las Administraciones públicas no podrá aumentar por encima de la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española. Para ello, y con el fin de garantizar su utilidad, se ha considerado que la tarea esencial consiste en identificar y valorar las principales diferencias metodológicas entre los empleos no financieros, punto de partida de la regla de gasto, valorados de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas, y los gastos registrados en los sistemas contables a los que están sometidos las unidades públicas, ya sea el sistema de contabilidad pública en la mayor parte de los casos (Plan General de Contabilidad Pública), o bien el de contabilidad empresarial (Plan General de Contabilidad) y otros sistemas adaptados.

La Ley incorpora la regla de gasto establecida en la normativa europea<sup>1</sup>. Así, la elección de los empleos, o gastos, no financieros definidos según el Sistema Europeo de Cuentas (SEC) se debe a que los conceptos incluidos en este Sistema son compatibles a escala internacional, se fijan y establecen para un largo período de tiempo y permiten comparar el papel y las dimensiones de las administraciones públicas de los Estados miembros. Además, los datos recogidos en el marco del SEC tienen una importancia fundamental para la UE y sus Estados miembros a la hora de formular y supervisar su política social y económica como, por ejemplo, la definición de los criterios de déficit público y de deuda pública aplicados en el marco del procedimiento de déficit excesivo. También permite comparar las tasas de crecimiento del PIB, etc.

Por último, es importante señalar que esta guía no debe entenderse, en ningún caso, como un manual de aplicación práctica del cálculo de la regla de gasto aplicada a las Comunidades Autónomas en sentido estricto. No es posible recoger todas las operaciones que sean susceptibles de incluirse en la evaluación de las diferencias metodológicas. El objetivo para el que se ha diseñado no es otro que el de servir como un instrumento que proporcione a los gestores los elementos básicos para que puedan realizar, a partir de la información de base de la que disponen, una estimación del gasto computable al que se refiere la Ley Orgánica. No obstante, la IGAE resolverá cuantas cuestiones relativas a operaciones concretas se planteen por las distintas Comunidades Autónomas.

---

<sup>1</sup> Artículo 5 del Reglamento (UE) Nº 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de noviembre de 2011.

# 1. Regla de gasto

---

La Regla de gasto a la que hace referencia el artículo 12 de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LO 2/2012, de 27 de abril), en su apartado 1, establece:

*La variación del gasto computable de la Administración Central, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española.*

*No obstante, cuando exista un desequilibrio estructural en las cuentas públicas o una deuda pública superior al objetivo establecido, el crecimiento del gasto público computable se ajustará a la senda establecida en los respectivos planes económico-financieros y de reequilibrio previstos en los artículos 21 y 22 de esta ley.*

El mismo artículo, en su apartado 2, define el concepto de gasto computable:

*Se entenderá por gasto computable a los efectos previstos en el apartado anterior, los empleos no financieros definidos en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, excluidos los intereses de la deuda, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo, la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones públicas y las transferencias a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales vinculadas a los sistemas de financiación.*

Los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública así como la variación del gasto computable se fijan por períodos anuales. Por tanto, esta guía se refiere exclusivamente a información de carácter anual.

## 1.1 Ámbito subjetivo

En primer lugar, debe entenderse que cuando se habla de variación del gasto de las Comunidades Autónomas se está haciendo referencia al gasto del subsector del artículo 2.1 b) de la LO 2/2012, de acuerdo con la definición y delimitación del Sistema Europeo de Cuentas (SEC). Por tanto, a efectos de calcular la variación del gasto computable de cada Comunidad Autónoma deberán tenerse en cuenta todas las unidades que integran la misma, según los criterios de clasificación establecidos en el SEC.

## 1.2 Gasto computable

Para el cálculo del gasto computable, la definición parte de los empleos no financieros. Estos empleos no financieros, gastos no financieros o, de forma abreviada, gastos de las administraciones públicas se definen mediante referencia a una lista de operaciones incluidas en el Sistema Europeo de Cuentas. En concreto, estas operaciones son las siguientes:

P.2	Consumos intermedios
D.1	Remuneración de los asalariados
D.29	Otros impuestos sobre la producción, a pagar
D.3	Subvenciones, a pagar
D.41	Rentas de la propiedad, a pagar: Intereses
D.42/D.45	Otras rentas de la propiedad, a pagar
D.5	Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc., a pagar
D.62	Prestaciones sociales distintas de las transferencias sociales en especie
D.632	Transferencias sociales en especie: producción adquirida en el mercado
D.7	Otras transferencias corrientes, a pagar
D.8	Ajuste por la variación de los derechos por pensiones
D.9	Transferencias de capital, a pagar
P.5	Formación bruta de capital
NP	Adquisiciones menos cesiones de activos no producidos

Conviene señalar, que los flujos de transferencias corrientes y de capital entre las distintas unidades que, teniendo la consideración de Administración pública, conforman la Comunidad Autónoma en términos de contabilidad nacional, se registran consolidados. Por tanto, estas transferencias no figuran en los gastos no financieros (ni en los ingresos).

Para la determinación del gasto computable de una Comunidad Autónoma, se parte de los gastos no financieros y, posteriormente, se deducen los intereses, los gastos financiados con fondos finalistas procedentes de la UE o de otras administraciones públicas y las transferencias por fondos vinculados a los sistemas de financiación<sup>2</sup>.

En resumen, el cálculo del gasto computable para una Comunidad Autónoma es el siguiente:

---

<sup>2</sup> No se menciona el *gasto no discrecional en prestaciones por desempleo* dado que en el caso de las Comunidades Aautónomas el montante es nulo.

---

**1. Gastos no financieros**

---

**2. Ajustes**

---

2.1 Intereses (D.41)

2.2 Gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la UE

2.3 Gasto financiado con fondos finalistas de otras Administraciones públicas

2.4 Transferencias vinculadas a los sistemas de financiación

---

**3. Gasto computable (1-2)**

---

### 1.3 Tasa de variación del gasto computable

La tasa de variación (TV) del gasto computable de un ejercicio  $n$  se calcula de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$TV_{n/n-1} = \frac{\text{Gasto computable año } n - \text{Gasto computable año } (n - 1)}{\text{Gasto computable año } (n - 1)} * 100$$

O bien:

$$TV_{n/n-1} = \left( \frac{\text{Gasto computable año } n}{\text{Gasto computable año } (n - 1)} - 1 \right) * 100$$

El cálculo del gasto computable de un determinado año se realizará a partir de la liquidación del Presupuesto de dicho ejercicio, para las unidades sometidas a presupuesto, y con la información contable, para las unidades sometidas al Plan General de Contabilidad.

En caso de no disponer de esta información debido al momento en el que se pretende analizar el cumplimiento de la regla de gasto, el gasto computable de un año  $n$  se obtendrá tomando como base la información disponible en el momento de su cálculo: presupuesto, ejecución presupuestaria, información contable disponible, etc.

#### **1.4 Cambios normativos que supongan aumentos/disminuciones permanentes de la recaudación**

El artículo 12 de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LO 2/2012, de 27 de abril), en su apartado 4, también establece que cuando se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se obtengan los aumentos de recaudación podrá aumentar en la cuantía equivalente. Si estos cambios normativos suponen disminuciones de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se produzcan las disminuciones de recaudación deberá disminuirse en la cuantía equivalente. A estos efectos, se considerará el impacto que efectivamente hubieran tenido en la recaudación estos cambios normativos.

En general, el crecimiento del gasto computable de los subsectores Administración Central, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales (en términos del SEC), en su conjunto, está limitado por la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española. Es decir, el crecimiento anual del gasto total no puede exceder de la tasa de referencia, a menos que el exceso se compense con medidas discrecionales en relación con los ingresos. Ahora bien, como consecuencia de los modelos de financiación existentes, el análisis se realiza en función de la unidad que tiene capacidad normativa. Así, cuando se producen cambios normativos que inciden directamente en los ingresos de la Comunidad Autónoma, en este caso, el exceso en el crecimiento del gasto por encima del valor de referencia no se considerará un incumplimiento de la regla de gasto en la medida en que se compense plenamente con el incremento de los ingresos que ha supuesto el cambio en la normativa. Recíprocamente, el gasto computable debe disminuirse en la misma cuantía que ocasione la reducción de los ingresos por un cambio normativo para el correcto cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

En consecuencia, según el apartado 1.3, denominando  $GC_n$  y  $GC_{n-1}$  al gasto computable de los años  $n$  y  $n-1$ , respectivamente, y  $TR_{PIB}(n)$  a la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española para el año  $n$ , el cumplimiento de la regla de gasto implica la observancia de la siguiente desigualdad:

$$\left( \frac{GC_n}{GC_{n-1}} - 1 \right) * 100 \leq TR_{PIB}(n)$$

Ahora bien, si en el año  $n$  se ha introducido un cambio normativo que ha supuesto una variación de los ingresos que asciende a  $I_n$ , el cumplimiento de la regla de gasto viene determinado por el

cumplimiento de las siguientes desigualdades, en función de que la variación de los ingresos hayan supuesto un aumento o una disminución permanente de recaudación:

- Si el cambio normativo supone un aumento permanente de recaudación y dicho aumento en el año n asciende a  $I_n$ , la desigualdad a cumplir será:

$$\left( \frac{GC_n - I_n}{GC_{n-1}} - 1 \right) * 100 \leq TR_{PIB} (n)$$

- Por el contrario, si el cambio normativo supone una disminución permanente de recaudación y dicha disminución en el año n asciende a  $I_n$ , la desigualdad a cumplir será:

$$\left( \frac{GC_n + I_n}{GC_{n-1}} - 1 \right) * 100 \leq TR_{PIB} (n)$$

Por otro lado, si conociendo el gasto computable del año n, se precisa conocer a cuánto puede ascender el gasto computable del año n+1 para cumplir con la regla de gasto (siendo  $TR_{PIB} (n+1)$  la tasa de referencia de crecimiento del PIB de medio plazo de la economía española para el año n+1), la expresión sería la siguiente:

$$G_{n+1} \leq G_n * \frac{100 + TR_{PIB} (n+1)}{100}$$

Si, además, en el año n+1 se prevé introducir, o se ha introducido, un cambio normativo que va a modificar los ingresos en una cantidad  $I_{n+1}$  el cumplimiento de la regla de gasto significa:

- Cuando los cambios suponen un aumento de ingresos:

$$G_{n+1} - I_{n+1} \leq G_n * \frac{100 + TR_{PIB} (n+1)}{100}$$

- Cuando los cambios suponen una disminución de ingresos:

$$G_{n+1} + I_{n+1} \leq G_n * \frac{100 + TR_{PIB} (n+1)}{100}$$

### **Ejemplo**

Supongamos que la información necesaria para el cálculo del gasto computable de los años n-1, n y n+1 de una Comunidad Autónoma es la siguiente:



Unidad: millones de euros

	n-1	n	n+1
Gastos no financieros	10.000	10.170	10.365
Intereses pagados	250	255	245
Gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la UE	150	155	160
Gasto financiado con fondos finalistas de otras Administraciones públicas	400	415	410
Transferencias a las CCAA y a las CCLL vinculadas a los sistemas de financiación	100	95	130

Además, supongamos que la tasa de referencia, calculada por el Ministerio de Economía y Competitividad, para los años n y n+1, es la siguiente:

	n	n+1
Tasa de referencia de crecimiento del PIB de medio plazo de la economía española	1,5	2,0

Así, el gasto computable para los años citados viene determinado en la tabla siguiente:

Unidad: millones de euros

	n-1	n	n+1
<b>1. Gastos no financieros</b>	<b>10.000</b>	<b>10.170</b>	<b>10.365</b>
<b>2. Ajustes</b>	<b>900</b>	<b>920</b>	<b>945</b>
2.1 Intereses (D.41)	250	255	245
2.2 Gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la UE	150	155	160
2.3 Gasto financiado con fondos finalistas de otras Administraciones públicas	400	415	410
2.4 Transferencias vinculadas a los sistemas de financiación	100	95	130
<b>3. Total Gasto computable (1-2)</b>	<b>9.100</b>	<b>9.250</b>	<b>9.420</b>

**Hipótesis 1: en los años n y n+1 no se han aprobado cambios normativos que supongan variaciones permanentes en la recaudación.**

Bajo esta hipótesis, la variación del gasto computable es la siguiente:

- Variación del gasto computable en el año n:

$$\left( \frac{9\ 250}{9\ 100} - 1 \right) * 100 = 1,6$$

Por tanto, se ha superado el 1,5 establecido en el año n en una décima.

- Variación del gasto computable en el año n+1:

$$\left( \frac{9\ 420}{9\ 250} - 1 \right) * 100 = 1,8$$

En este caso, se ha cumplido con la regla de gasto por ser la variación del gasto computable inferior al 2,0 fijado en la tasa de referencia.

De los resultados obtenidos, se observa que, bajo la Hipótesis 1, la regla de gasto se ha incumplido en el ejercicio n y cumplido en el ejercicio n+1.

**Hipótesis 2: en el año n se ha aprobado un cambio normativo que supone un aumento permanente de la recaudación.**

Si este cambio está cifrado en un aumento de 10 millones de euros en los ingresos del ejercicio n, en estas condiciones, la variación del gasto computable del año n vendría dada por:

$$\left( \frac{9\ 250-10}{9\ 100} - 1 \right) * 100 = 1,5$$

Como consecuencia de la introducción del cambio normativo en el año n, ahora sí se verifica la regla de gasto en dicho ejercicio.

La tasa de variación del gasto computable del año n+1 no se ve afectada por esta hipótesis.

**Hipótesis 3: en el año n+1 se ha aprobado un cambio normativo que supone una disminución permanente de la recaudación**

Si por la introducción del cambio normativo, la recaudación del ejercicio n+1 se ha visto minorada en 20 millones de euros, en este caso la variación del gasto del ejercicio n+1 sería:

$$\left( \frac{9\,420+20}{9\,250} - 1 \right) * 100 = 2,1$$

La introducción de este cambio normativo en el ejercicio n+1 daría lugar al incumplimiento de la regla de gasto (la tasa de referencia del PIB es 2,0) en dicho año.

**Hipótesis 4: en el año n+1, además del cambio normativo de la Hipótesis 3, se ha introducido otro que supone un aumento permanente de la recaudación.**

Si la recaudación del ejercicio n+1 se ha incrementado en 8 millones de euros por este segundo cambio, la variación del gasto computable sería:

$$\left( \frac{9\,420+20-8}{9\,250} - 1 \right) * 100 = 2$$

Con esta nueva hipótesis, en el año n+1 se cumple la regla de gasto dado que la tasa de variación del gasto computable no supera el 2 fijado por la tasa de referencia del crecimiento del PIB de medio plazo.

En este caso la reducción de ingresos se ha compensado con un aumento de ingresos y una disminución del gasto conjuntamente.

## **2. Estimación de los empleos no financieros de las Comunidades Autónomas**

---

Para la estimación de los empleos no financieros, o gastos, de las Comunidades Autónomas, de acuerdo con los criterios de delimitación establecidos en el SEC, como se ha comentado anteriormente, deberán tenerse en cuenta todas las unidades que integran la Comunidad Autónoma. Estas unidades se clasifican, en función de la información que deben presentar, en dos grandes grupos homogéneos. Así, distinguiremos las unidades sometidas a Presupuesto de aquellas unidades sometidas al Plan General de Contabilidad o a alguna de sus adaptaciones sectoriales.

### **2.1 Unidades sometidas a Presupuesto**

La estimación de los gastos no financieros, para las unidades sometidas a Presupuesto y que presentan liquidación, se realiza partiendo de la suma de los gastos de los capítulos 1 a 7 del Presupuesto de gastos liquidado.

Posteriormente, una vez determinado este montante, los ajustes que han de realizarse son de dos tipos: ajustes en los capítulos que permiten aproximar los gastos presupuestarios a los gastos no financieros, según los criterios del Sistema Europeo de Cuentas, y de los cuales las Comunidades Autónomas disponen de la correspondiente información, y aquellos ajustes que son estimaciones exógenas, que en principio no alteran el déficit (o capacidad/necesidad de financiación) dado que se incorporan tanto en los ingresos como en los gastos no financieros pero que sí influyen en la regla de gasto debido a que en su cálculo solo se consideran los gastos no financieros. Los ajustes del primer tipo se reflejan en los quince primeros apartados, el apartado dieciseis es común a ambos tipos de ajuste, los ajustes exógenos figuran en los apartados siguientes y el último apartado se refiere a la consolidación de transferencias entre las unidades que integran la Comunidad Autónoma en términos del SEC.

#### **2.1.1 Gastos realizados en el ejercicio pendientes de aplicar al Presupuesto**

El Sistema Europeo de Cuentas establece que los flujos se registrarán conforme al principio de devengo, es decir, cuando se crea, transforma o extingue el valor económico, o cuando nacen, se transforman o cancelan los derechos y obligaciones. Así, por ejemplo, la venta de un activo se registra cuando cambia la propiedad económica del activo y no cuando se realiza el correspondiente pago.

Dado que se parte de una liquidación presupuestaria, la aplicación del principio de devengo exige la imputación de los gastos realizados en el ejercicio con independencia del momento en que se

decida su imputación presupuestaria. Por tanto, las cantidades abonadas en el ejercicio en la cuenta *acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto* o en la cuenta *acreedores por periodificación de gastos presupuestarios* o similares, supondrán un mayor empleo no financiero mientras que las cantidades cargadas, es decir, aplicadas a presupuesto, implicarán un menor empleo no financiero.

### **2.1.2 Enajenación de terrenos y demás inversiones reales**

En los gastos no financieros descritos en el apartado 1.2, figuran la *Formación bruta de capital* (FBC) y las *Adquisiciones menos cesiones de activos no producidos*. El Sistema Europeo de Cuentas define en primer lugar la Formación bruta de capital fijo como las adquisiciones menos las cesiones de activos fijos más ciertos incrementos del valor de los activos no producidos derivados de la actividad productiva de las unidades de producción o de las unidades institucionales (construcciones, maquinaria, armamento, I+D, programas informáticos, acondicionamiento de terrenos, adquisición de activos fijos mediante arrendamiento financiero, etc.). También forman parte de la FBC la variación de existencias y las adquisiciones menos cesiones de objetos valiosos (pinturas, esculturas, piezas de colección, etc.). Asimismo, el SEC registra como empleo no financiero las Adquisiciones menos cesiones de activos no producidos que se definen como aquellos activos que no se han producido y que pueden utilizarse en la producción de bienes y servicios (terrenos, contratos, arrendamientos, licencias, etc.).

El capítulo 6 del Presupuesto de ingresos recoge los derechos reconocidos por enajenación de terrenos e inversiones reales. Por tanto, estos montantes deberán considerarse como un menor gasto no financiero y realizar el correspondiente ajuste al Presupuesto de gastos. Los otros derechos reconocidos que figuren en el capítulo 6 del Presupuesto de ingresos no se descontarán.

No obstante, en el supuesto de que se trate de una venta a plazos, en el año en que se firme el contrato, se registrará un menor gasto por el valor total de la venta (ingresos aplazados incluidos). Los ingresos correspondientes a las anualidades de los pagos aplazados, y que figuran como ingresos del capítulo 6 del Presupuesto en los ejercicios posteriores, no se considerarán un menor gasto no financiero de los referidos ejercicios.

### **2.1.3 Ejecución de avales**

Según establece el Sistema Europeo de Cuentas, la ejecución de un aval constituye una transferencia de capital a registrar como empleo no financiero en el momento de su ejecución (momento en que se contrae la obligación de pago).

Si la ejecución de un aval se ha contabilizado en los capítulos 1 a 7 del Presupuesto de gastos no hay que realizar ajuste alguno a la suma de los gastos de los capítulos 1 a 7 del Presupuesto de gastos liquidado, que es el punto de partida. Sin embargo, si la ejecución del aval se contabiliza en

el capítulo 8 del Presupuesto de gastos, se realizará un ajuste de mayor gasto no financiero por la cuantía ejecutada.

No obstante, en el caso de que se produzcan tres ejecuciones parciales consecutivas sobre instrumentos de deuda emitidos por una sola entidad, a efectos del cálculo de los gastos no financieros, deberá realizarse un ajuste de mayor gasto no financiero por la totalidad de la deuda viva avalada que quede pendiente tras la segunda ejecución.

#### **2.1.4 Inversiones realizadas por empresas públicas no clasificadas en el sector Administraciones públicas por cuenta de una Comunidad Autónoma**

Según el Sistema Europeo de Cuentas, este tipo de inversiones deben asignarse a la administración pública que resulte destinataria final de la encomienda desde el inicio de su ejecución. En consecuencia, la Comunidad Autónoma deberá registrar como gasto el valor de la inversión ejecutada anualmente. Por tanto, es preciso realizar un ajuste cuyo montante asciende a la diferencia entre el valor de la inversión ejecutada y las obligaciones reconocidas en el Presupuesto de gastos derivadas de esa encomienda. Este ajuste supondrá un mayor gasto no financiero en aquellos ejercicios en que el valor de la inversión ejecutada supere las obligaciones reconocidas, en caso contrario el ajuste supondrá un menor gasto no financiero.

#### **2.1.5 Inversiones realizadas por otras administraciones públicas por cuenta de una Comunidad Autónoma**

Según el Sistema Europeo de Cuentas, este tipo de inversiones deben asignarse a la administración pública que resulte destinataria final de la encomienda desde el inicio de su ejecución. En consecuencia, si una unidad clasificada en el sector Administraciones públicas, distinta de la propia Comunidad Autónoma, realiza ejecuciones de obras por cuenta de la Comunidad Autónoma, ésta deberá registrar como gasto el valor de la inversión ejecutada anualmente. Por tanto, es preciso realizar un ajuste cuyo montante asciende a la diferencia entre el valor de la inversión ejecutada por la unidad y las obligaciones reconocidas en el Presupuesto de gastos de la Comunidad Autónoma derivadas de esa encomienda. Este ajuste supondrá un mayor gasto no financiero en aquellos ejercicios en que el valor de la inversión ejecutada supere las obligaciones reconocidas, en caso contrario el ajuste supondrá un menor gasto no financiero.

#### **2.1.6 Inversiones realizadas por las Comunidades Autónomas por cuenta de otra administración pública**

Este supuesto tiene lugar cuando una administración pública, distinta a la Comunidad Autónoma, le encomienda a dicha Comunidad la realización de una inversión por su cuenta, que será traspasada

a su término al balance de la administración pública inicial. Al igual que se ha señalado en los ajustes anteriores, estas inversiones deben asignarse desde el inicio de su ejecución a la administración pública que resulte destinataria final de la encomienda.

La Comunidad Autónoma tendrá que efectuar un ajuste de menor gasto no financiero por las obligaciones reconocidas en el Presupuesto de gastos derivadas de esa encomienda. En cuanto a los ingresos recibidos como contraprestación de esta encomienda, éstos no se consideran ingresos de la Comunidad Autónoma según el Sistema Europeo de Cuentas y por tanto no se consideran en el cálculo de la regla de gasto, independientemente de su tratamiento presupuestario.

### **2.1.7 Aportaciones de capital**

El artículo 2 de la LO 2/2012 define el sector público como las unidades que integran el sector Administraciones públicas, de acuerdo con la definición y delimitación del SEC, y el resto de unidades dependientes de las administraciones públicas.

De acuerdo con los criterios del Sistema Europeo de Cuentas, las aportaciones de capital a unidades del sector público que habrán de registrarse como un mayor gasto no financiero (en concreto, en la operación transferencias de capital) se describen a continuación:

- *Aportaciones de capital que se realicen a favor de unidades clasificadas en el sector Administraciones públicas.*

En líneas generales, estas aportaciones darán lugar a un ajuste de mayores gastos no financieros en el caso de que se efectúen a favor de otra unidad clasificada en el sector Administraciones públicas distinta de las unidades que constituyen la Comunidad Autónoma de acuerdo con los criterios de delimitación establecidos en el SEC. Si se trata de aportaciones de capital entre las unidades que integran la Comunidad Autónoma, éstas se tendrán en cuenta para la consolidación de transferencias entre unidades y, por tanto, no computarán como mayores gastos no financieros.

- *Aportaciones de capital que se realicen a favor de unidades no clasificadas en el sector Administraciones públicas.*

Estas aportaciones supondrán mayores gastos no financieros (transferencias de capital) cuando se destinen a sanear pérdidas acumuladas de la unidad o si la administración pública no tiene expectativas razonables de obtener una tasa de rentabilidad suficiente, en forma de dividendos o ganancias de posesión vía un incremento de valor de los activos financieros que representan los derechos de propiedad de la administración sobre la unidad.

### **2.1.8 Asunción y cancelación de deudas**

Cuando una Comunidad Autónoma asume una deuda de una entidad o cancela/condona una deuda que una unidad tiene hacia ella, según el Sistema Europeo de Cuentas, el montante correspondiente debe registrarse en la operación transferencias de capital. Por tanto, deberá realizarse un ajuste por el montante total de la deuda asumida o cancelada que supondrá un mayor gasto no financiero. En el caso de asunción o cancelación de deuda de una unidad de las integrantes de la Comunidad Autónoma, se tendrá en cuenta para la consolidación de transferencias entre unidades y, por tanto, no computará como un mayor gasto no financiero.

En el caso particular de asunciones o cancelaciones/condonaciones de deudas de sociedades públicas cuya privatización se vaya a llevar a cabo en un plazo inferior a un año, solo se registrará como transferencia de capital, y por tanto un mayor empleo no financiero, el importe que supere los ingresos de la privatización.

### **2.1.9 Pagos a socios privados realizados en el marco de las Asociaciones Público-Privadas (APP)**

La cuestión clave en los contratos de las asociaciones público-privadas es en qué balance se clasifican los activos involucrados en el contrato de APP. Si del estudio de las características del contrato se concluye que los activos vinculados a dicho contrato deben clasificarse en el balance de la Comunidad Autónoma, ésta deberá contabilizar como gasto no financiero (en particular, en la operación FBC) en cada ejercicio el importe de la inversión ejecutada en ese período, incluida la inversión de reposición, desde el momento inicial. Por tanto, al comienzo, cada año se realizará un ajuste de mayor gasto no financiero por el valor de la inversión ejecutada por el socio. Una vez que la Comunidad comience a satisfacer la contraprestación al socio, las cuotas registradas en el Presupuesto de gastos se distribuirán en tres partes: amortización del principal, intereses imputados y coste de los servicios prestados. En este caso, se excluirá del gasto computable la parte de las cuotas que corresponden a la amortización del préstamo imputado asociado a la inversión.

### **2.1.10 Adquisiciones con pago aplazado**

Según establece el Sistema Europeo de Cuentas las adquisiciones con pago aplazado deben registrarse en el momento en que tiene lugar la entrega o puesta a disposición del bien a favor de la Comunidad Autónoma por el importe total del mismo. En consecuencia, en el ejercicio en que tiene lugar la entrega, deberá realizarse un ajuste de mayor gasto no financiero por la diferencia entre el valor total del activo y las obligaciones reconocidas e imputadas al Presupuesto de gastos relativas a la adquisición del bien en dicho ejercicio. En los ejercicios siguientes, tendrá que efectuarse un ajuste de menor gasto no financiero por el importe aplazado e incorporado al Presupuesto como obligación reconocida para el pago del activo.



### **2.1.11 Contratos bajo la modalidad de abono total del precio**

En los contratos celebrados bajo la modalidad de abono total del precio, debe registrarse como gasto de la Comunidad Autónoma la inversión realizada por el contratista cada año en función del grado de avance. En el ejercicio en el que se registra el abono en el Presupuesto, tendrá que efectuarse un ajuste de menor gasto por la diferencia entre el precio total y las anotaciones registradas en los ejercicios anteriores. En el caso de que se haya fraccionado el pago, tampoco se registrarán como gasto los pagos aplazados.

### **2.1.12 Arrendamiento financiero**

Los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero, de conformidad con el Sistema Europeo de Cuentas, se registran en las cuentas del arrendatario en el momento en que adquiere la propiedad económica del bien. Por tanto, en el ejercicio en que se produce la firma del contrato, deberá realizarse un ajuste de mayor gasto no financiero por la diferencia entre el valor total del activo y las obligaciones reconocidas e imputadas al Presupuesto. En los ejercicios siguientes, las obligaciones reconocidas e imputadas al Presupuesto de gastos se dividen en pago de intereses y amortización del principal del préstamo imputado. Así, tendrán que efectuarse ajustes de menores gastos no financieros por el valor de la amortización del principal.

### **2.1.13 Préstamos**

Deberá reflejarse como mayor gasto no financiero el importe de los préstamos concedidos a otras entidades cuya situación financiera evidencie una reducida probabilidad de reembolso de los mismos a favor de la Comunidad Autónoma. No obstante, cuando estos préstamos se concedan a unidades integrantes de la Comunidad Autónoma, se tendrá en cuenta para la consolidación de transferencias entre unidades y, por tanto, no se registrará como un mayor gasto no financiero.

### **2.1.14 Operaciones de intermediación**

En general, si una Comunidad Autónoma actúa como intermediaria en la gestión de fondos, debe eliminarse cualquier efecto que esta gestión pueda tener en su liquidación del Presupuesto de gastos a fin de evitar que estos fondos se incluyan como gastos no financieros.

Si la Comunidad Autónoma contabiliza estos fondos de forma extrapresupuestaria, no habrá registro alguno en su liquidación del Presupuesto de gastos, por lo que no será necesario realizar ajustes a efectos de calcular los gastos no financieros. En cambio, si la Comunidad Autónoma intermediaria contabiliza los flujos asociados a la gestión de fondos en su Presupuesto, habrá que proceder a su eliminación a fin de evitar que se incluyan como gastos no financieros.

Como ejemplos de operaciones de intermediación se pueden citar la participación de ingresos del Estado que corresponde a las entidades locales, las ayudas relacionadas con la política agrícola común cuando el beneficiario final de las ayudas no es la propia Comunidad Autónoma, etc.

### **2.1.15 Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común**

Los recursos financieros procedentes del sistema de financiación de un determinado ejercicio n están constituidos por:

- las entregas a cuenta de la tarifa autonómica del IRPF, el porcentaje cedido de IVA e Impuestos Especiales de Fabricación, la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y el Fondo de Suficiencia Global del año n,
- la liquidación definitiva de todos los recursos del sistema del año n-2,
- los Fondos de convergencia autonómica del año n-2

En contabilidad nacional, todos estos recursos se registran en el año n. Ahora bien, las entregas a cuenta y/o las liquidaciones definitivas del año n-2, consideradas individualmente, pueden ser:

- A favor de la Comunidad Autónoma

En este caso, las liquidaciones se registran como ingresos no financieros de la Comunidad Autónoma no afectando, por tanto, a los empleos no financieros.

- A favor del Estado

Si el resultado de la liquidación definitiva de alguno de estos recursos, exceptuando la liquidación de la tarifa autonómica del IRPF, resulta a favor del Estado, este montante debe registrarse como mayor gasto de la Comunidad Autónoma (en la operación Otras transferencias corrientes, a pagar).

En consecuencia, si la Comunidad Autónoma registra en sus Presupuestos las entregas a cuenta y las liquidaciones definitivas a favor del Estado como menores ingresos en lugar de como mayores gastos, debe introducirse el correspondiente ajuste a la suma de los capítulos 1 a 7 del Presupuesto de gastos.

### **2.1.16 Cotizaciones sociales a cargo de los empleadores**

El Sistema Europeo de Cuentas desglosa la remuneración de los asalariados en:

- sueldos y salarios
- cotizaciones sociales a cargo de los empleadores:
  - o cotizaciones sociales efectivas a cargo de los empleadores
  - o cotizaciones sociales imputadas a cargo de los empleadores

Dentro de las cotizaciones efectivas a cargo de los empleadores, es preciso realizar una estimación de las cotizaciones efectivas que dan lugar a la protección social del mutualismo administrativo. Esta estimación exógena aumenta los gastos aunque no tiene incidencia en el gasto computable debido a que este gasto está financiado con fondos finalistas.

Las cotizaciones imputadas a cargo de los empleadores, según el SEC, representan la contrapartida de prestaciones sociales pagadas directamente por los empleadores a sus asalariados, antiguos asalariados y otros derechohabientes.

Estas cotizaciones se dividen en dos categorías:

- Cotizaciones imputadas por pensiones
- Otras cotizaciones imputadas

Su importe, en principio, debe basarse en consideraciones actuariales. Sin embargo, por cuestiones prácticas, las *otras cotizaciones imputadas* se estiman por el valor de las prestaciones concedidas por el empleador durante el mismo ejercicio contable.

Ahora bien, en las cuentas del SEC, los costes de las prestaciones sociales directas figuran dos veces en los gastos no financieros: una como componente de la remuneración de los asalariados y otra como prestaciones sociales. Para equilibrar esta doble anotación en los gastos se supone que los hogares de los asalariados revierten a los empleadores las cotizaciones sociales que dan lugar a dichas prestaciones registrándose, por tanto, un ingreso no financiero. Este circuito ficticio no tiene incidencia en el déficit de las Comunidades Autónomas pero sí en los gastos no financieros debido a la doble contabilización del Sistema. En consecuencia, debe realizarse un ajuste al Presupuesto de gastos para la obtención de los gastos no financieros en contabilidad nacional.

Las Comunidades Autónomas disponen de información correspondiente a *otras cotizaciones imputadas*, que además ya están registradas una vez en los gastos de personal y deben registrarse una vez más. Ahora bien, debido a las transferencias de competencias a la Comunidades Autónomas, debe realizarse una estimación de las cotizaciones imputadas por pensiones de aquellos funcionarios pertenecientes al Régimen de clases pasivas. La estimación de estas cotizaciones por Comunidad Autónoma es exógena y no se puede realizar a partir de la información disponible en la propia Comunidad Autónoma. Sin embargo, su importe, de forma análoga a las cotizaciones a las mutualidades de funcionarios, se ha registrado en contabilidad nacional también como transferencias recibidas del Estado y, por tanto, estas cotizaciones no tienen incidencia en el gasto computable.

No obstante, conviene señalar que el ajuste relativo a clases pasivas irá disminuyendo anualmente dado que, con efectos de 1 de enero de 2011, los funcionarios de nuevo ingreso se integran en el Régimen General de la Seguridad Social.

### **2.1.17 Servicios de intermediación financiera medidos indirectamente (SIFMI)**

El Sistema Europeo de Cuentas establece el registro de los servicios indirectos que realizan las instituciones financieras en materia de concesión de préstamos y aceptación de depósitos. Estos servicios se miden por la diferencia entre los "intereses bancarios" (cantidades realmente percibidas por la institución financiera o pagadas por la misma) y los "intereses SEC" (intereses contabilizados

en el Sistema y calculados a través de un tipo de interés de referencia). El efecto en el déficit de la sustitución de los "intereses bancarios" por los "intereses SEC" es nulo, debido a que la corrección de intereses de ingresos y gastos se registran como consumos intermedios de servicios de intermediación financiera. No obstante, en la regla de gasto solo se consideran los gastos no financieros, por tanto, la corrección que se realiza en los recursos aumentando los intereses percibidos por las Comunidades Autónomas ha de aumentar los gastos no financieros (en particular, los consumos intermedios) en el mismo montante y, en consecuencia, se ha de realizar un ajuste al Presupuesto de gastos de mayor gasto no financiero.

Nota.- Dado que el apartado 2 de esta Guía trata de la estimación de los empleos no financieros, aquí el ajuste de los SIFMI se refiere exclusivamente al aumento de los intereses SEC respecto de los intereses bancarios registrados en los ingresos que, en contabilidad nacional, también se registran como gasto. No obstante, en la regla de gasto, una vez determinados los empleos no financieros o gastos hay que excluir de estos los pagos de intereses que se registran en el SEC (inferiores a los registrados en los presupuestos). Por tanto, en la regla de gasto, el ajuste final por los SIFMI incluye tanto el ajuste que se realiza en los intereses recibidos como en los intereses pagados

#### **2.1.18 Activación de los servicios de I+D producidos por cuenta propia**

El Sistema Europeo de Cuentas reconoce la producción de servicios de I+D por cuenta propia como FBCF (inversión). Por tanto, es preciso realizar un ajuste registrando el valor de estos servicios, estimados por la suma de los costes de producción, como un mayor gasto no financiero dado que los servicios de I+D producidos por cuenta propia no se registran en el Presupuesto de gastos.

#### **2.1.19 Activación de los programas informáticos y grandes bases de datos producidos por cuenta propia**

Análogamente al apartado anterior, el SEC registra como FBCF la producción de programas informáticos y bases de datos que se utilizan en la producción durante más de un año. De manera similar, hay que realizar un ajuste al Presupuesto de gastos, capítulos 1 a 7, para el registro de esta producción como gasto no financiero.

#### **2.1.20 Consolidación de transferencias**

Una vez realizados los ajustes anteriores, para determinar los gastos no financieros, es preciso eliminar las transferencias cuyo destinatario sea alguna de las unidades que integran la Comunidad Autónoma<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup>Las cuentas de las administraciones públicas se registran consolidadas. La consolidación se refiere a la eliminación, tanto de los gastos como de los ingresos, de las operaciones entre unidades que forman parte, en este caso, de la misma Comunidad Autónoma.

A estos efectos, conforme al Sistema Europeo de Cuentas, se consideran transferencias entre Administraciones públicas: los gastos recogidos en los capítulos 4 y 7 del Presupuesto de gastos, los que resulten de aportaciones de capital, asunción y cancelación de deudas y préstamos según lo previsto en los apartados 2.1.7, 2.1.8 y 2.1.12 de esta guía, así como cualquier otro gasto destinado a estas unidades con independencia del capítulo en el que se encuentre registrado en el Presupuesto.

Estos mismos criterios deberán aplicarse también respecto de las unidades sometidas al Plan General de Contabilidad.

**Nota.-** Los intereses, de acuerdo con la metodología SEC, se registran conforme al principio de devengo. El registro de los gastos de intereses en los presupuestos, en general, no sigue este principio. Sin embargo, no se ha mencionado como ajuste a los capítulos 1 a 7 del Presupuesto de gastos la diferencia en el modo de registro dado que una vez determinados los empleos no financieros es preciso excluir los intereses. Es decir, no se menciona ex profeso un ajuste que posteriormente hay que excluir para la estimación del gasto computable. No obstante, véase el apartado 3 en lo relativo al punto intereses.

## **2.2 Unidades sometidas al Plan General de Contabilidad (o a alguna de sus adaptaciones sectoriales)**

La estimación de los gastos no financieros, excluidos los intereses, para las unidades empresariales sometidas al Plan General de Contabilidad (o a alguna de sus adaptaciones sectoriales) controladas a efectos de contabilidad nacional por la Comunidad Autónoma de que se trate y que se incluyen dentro del sector Administraciones públicas de la contabilidad nacional (en particular, en el subsector S.1312) al tratarse de unidades no de mercado, se obtiene a partir de los estados contables de dichas unidades. A tal efecto, se consideran empleos no financieros, excluidos los intereses, de un período dado los siguientes:

- De Aprovisionamientos:
  - Consumo de mercaderías
  - Consumo de materias primas y otras materias consumibles
  - Trabajos realizados por otras empresas
- Gastos de personal
- De Otros gastos de explotación:
  - Servicios exteriores
  - Tributos
  - Otros gastos de gestión corriente

- De Gastos excepcionales

Se considerarán aquellos gastos excepcionales, 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 empleo no financiero mientras que las pérdidas por inundaciones y catástrofes naturales no lo son porque no tienen su origen en una operación realizada con otra unidad.

- De Dividendos

Solo se registran como empleo no financiero aquellos dividendos que se distribuyan a favor de unidades clasificadas fuera del perímetro de consolidación (a efectos de contabilidad nacional) de la Comunidad Autónoma, esto es, a unidades pertenecientes a sectores distintos al sector Administraciones públicas, o bien a cualquier unidad perteneciente al sector Administraciones Públicas distinta a la propia Comunidad Autónoma (incluido su perímetro de consolidación). Ello es debido a que, en el caso de dividendos repartidos entre unidades pertenecientes a la propia Comunidad Autónoma, estaríamos ante transferencias consolidables.

Por otro lado, por dividendo debe entenderse exclusivamente el reparto del resultado derivado de la actividad ordinaria de la entidad, sin que en este concepto tenga cabida la distribución de reservas o el resultado derivado de la venta de activos.

- Impuesto sobre sociedades

Para el correcto registro de este impuesto en los gastos no financieros se deben 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).

- Variaciones del inmovilizado material e intangible; variaciones de inversiones inmobiliarias; variación de existencias

En el apartado 2.1.2 se ha descrito el contenido de la FBC y de las Adquisiciones menos cesiones de activos no producidos de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas. Para las unidades sometidas al Plan General de Contabilidad, si no se dispone de una información contable detallada que contenga las adquisiciones (altas) a precio de compra, o entradas en el caso de las existencias, y las enajenaciones (bajas), o salidas, a precio de venta de las cuentas de inmovilizado, inversiones inmobiliarias y existencias, la FBC y las Adquisiciones menos cesiones de activos no producidos definidas de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas para un período dado se aproximará de la siguiente forma<sup>4</sup>:

---

<sup>4</sup> Se excluyen del cómputo aquellos importes de naturaleza financiera tales como pueden ser los anticipos para inmovilizaciones y anticipos a proveedores.

	Diferencia entre saldos finales e iniciales de los epígrafes correspondientes al inmovilizado material e intangible, las inversiones inmobiliarias y las existencias
<i>más</i>	Las dotaciones para amortizaciones del inmovilizado material e intangible
<i>más</i>	Aumento de los deterioros del inmovilizado material e intangible; de inversiones inmobiliarias; y existencias
<i>menos</i>	Disminución de los deterioros del inmovilizado material e intangible; de inversiones inmobiliarias; existencias
<i>más</i>	Resultados negativos por enajenaciones del inmovilizado material e intangible, y las inversiones inmobiliarias
<i>menos</i>	Resultados positivos por enajenaciones del inmovilizado material e intangible, y las inversiones inmobiliarias
<i>menos</i>	Incremento del inmovilizado derivado de la contabilización de la "Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado"
<b>≈</b>	<b>FBC y ADQUISICIONES MENOS CESIONES DE ACTIVOS NO PRODUCIDOS DEL EJERCICIO</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- En caso de que el resultado sea positivo (+) supondrá un mayor gasto no financiero.</li> <li>- Si el resultado resulta ser negativo (-) supondrá un menor gasto no financiero.</li> </ul>

- Aplicación de provisiones

El importe a computar 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

- Ayudas, transferencias y subvenciones concedidas

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

- Inversiones efectuadas por cuenta de la Comunidad Autónoma

En el caso de que una unidad sometida al PGC y clasificada en la Comunidad Autónoma, en términos SEC, haya recibido encomiendas de ejecución de obra por parte de la Comunidad Autónoma que ejerza el control, el gasto asociado a la encomienda ejecutada durante el

ejercicio se registra en las cuentas de la propia Comunidad Autónoma y no en las de la unidad (véase apartado 2.1.5). Por tanto, es preciso realizar un ajuste, en su caso, excluyendo de las rúbricas anteriores los gastos relativos a dicha encomienda.

- Cotizaciones sociales imputadas a cargo de los empleadores

Como se ha mencionado en el apartado 2.1.16, las cotizaciones imputadas a cargo de los empleadores representan la contrapartida de prestaciones sociales pagadas directamente por los empleadores a sus asalariados, antiguos asalariados y otros derechohabientes. En el caso de las prestaciones concedidas por el empleador (complementos familiares, ayudas a la educación, etc.), estas forman parte de los costes laborales del empleador, pero en contabilidad nacional se registran como cotizaciones sociales imputadas, en la remuneración de los asalariados, y una segunda vez como prestaciones sociales. Por tanto, para la obtención de los empleos no financieros es preciso registrar las prestaciones directas del empleador incluidas en sus gastos de personal una vez más (véase 2.1.16).

## **Ejemplo**

---

Dados el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de una entidad empresarial (productora no de mercado) siguientes:



## BALANCE AL CIERRE DEL EJERCICIO

<b>ACTIVO</b>	<b>n</b>	<b>n-1</b>
<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>15.985</b>	<b>17.037</b>
I. Inmovilizado intangible	1.704	2.120
II. Inmovilizado material	14.122	14.799
III. Inversiones inmobiliarias	0	0
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo	0	0
V. Inversiones financieras a largo plazo	157	117
VI. Activos por impuesto diferido	2	1
VII. Deudores comerciales no corrientes	0	0
<b>B) ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>26.818</b>	<b>22.848</b>
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta	0	0
II. Existencias	550	200
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	24.147	19.169
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo	0	0
V. Inversiones financieras a corto plazo	68	81
VI. Periodificaciones a corto plazo	46	66
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	2007	3332
<b>TOTAL ACTIVO (A+B)</b>	<b>42.803</b>	<b>39.885</b>
<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>	<b>n</b>	<b>n-1</b>
<b>A) PATRIMONIO NETO</b>	<b>13.619</b>	<b>14.329</b>
A-1) Fondos propios	2.649	2.619
I. Capital	1.953	1.953
III. Reservas	666	636
VII. Resultado de ejercicio	30	30
A.2) Ajustes por cambio de valor	0	0
A.3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	10.970	11.710
<b>B) PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>8.796</b>	<b>8.578</b>
I. Provisiones a largo plazo	557	557
II. Deudas a largo plazo	123	105
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo	0	0
IV. Pasivos por impuesto diferido	32	35
V. Periodificaciones a largo plazo	8.084	7.881
VI. Acreedores comerciales no corrientes	0	0
<b>C) PASIVO CORRIENTE</b>	<b>20.388</b>	<b>16.978</b>
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta	0	0
II. Provisiones a corto plazo	36	230
III. Deudas a corto plazo	286	141
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo	0	0
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	3.729	2.311
VI. Periodificaciones a corto plazo	16.337	14.296
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)</b>	<b>42.803</b>	<b>39.885</b>

## CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

<b>A) OPERACIONES CONTINUADAS</b>	<b>n</b>	<b>n-1</b>
1. Importe neto de la cifra de negocios.	1.053	1.346
2. Gastos por ayudas y otros (entidades sin fines de lucro)	0	0
3. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.	400	0
4. Trabajos realizados por la empresa para su activo.	0	0
5. Aprovisionamientos.	-122	-130
a) Consumo de mercaderías.	0	0
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles.	-38	-40
c) Trabajos realizados por otras empresas.	-34	-90
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.	-50	0
6. Otros ingresos de explotación.	25.982	27.651
7. Gastos de personal.	-13.737	-15.559
a) Sueldos, salarios y asimilados.	-10.599	-11.310
b) Cargas sociales.	-3.138	-4.249
c) Provisiones.	0	0
8. Otros gastos de explotación.	-12.938	-12.402
a) Servicios exteriores.	-5.118	-5.379
b) Tributos.	-78	-17
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales.	-13	10
d) Otros gastos de gestión corriente.	-7.729	-7.016
9. Amortización de inmovilizado.	-2.267	-2.698
10. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.	1.964	2.277
11. Excesos de provisiones.	117	0
12. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	-65	-4
a) Deterioros y pérdidas.	-65	0
b) Resultados por enajenaciones y otras.	0	-4
13. Diferencia negativa de combinaciones de negocio.	0	0
14. Otros resultados	0	-8
Gastos excepcionales	-2	-39
Ingresos excepcionales	2	31
<b>A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13+14)</b>	<b>387</b>	<b>473</b>
15. Ingresos financieros.	4	3
16. Gastos financieros.	-331	-426
17. Variación de valor razonable en instrumentos financiero.	0	0
18. Diferencias de cambio.	0	0
<b>A.2) RESULTADO FINANCIERO (15+16+17+18)</b>	<b>-327</b>	<b>-423</b>
<b>A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)</b>	<b>60</b>	<b>50</b>
19. Impuestos sobre beneficios.	-30	-20
<b>A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO</b>	<b>30</b>	<b>30</b>

Adicionalmente a lo anterior, se dispone de la siguiente información acerca de:

- Impuesto de sociedades del ejercicio n:
  - Pagos a cuenta realizados durante el ejercicio: 2 (ingreso en Hacienda)
  - Resultado de la liquidación del impuesto del ejercicio n-1: 10 (ingreso en Hacienda)
- Movimientos de las cuentas de Provisiones durante el ejercicio:

Saldo inicial	Dotaciones <sup>(1)</sup>	Aplicaciones	Excesos	Saldo final
787	49	126	117	593

<sup>(1)</sup>La dotación se ha efectuado utilizando una cuenta del subgrupo 68 "Otros gastos de gestión corriente".

La determinación del gasto computable de la unidad empresarial durante el ejercicio "n":

Rúbricas de contabilidad	Conceptos	Importe
<b>Aprovisionamientos</b>	consumo de mercaderías	0
	consumo de materias primas y otras materias consumibles	38
	Trabajos realizados por otras empresas	34
<b>Gastos de personal</b>		13.737
<b>Otros gastos de explotación</b>	Servicios exteriores	5.118
	Tributos	78
	Otros gastos de gestión corriente	7.729
	Dotación a provisión ejercicio	-49
<b>Gastos excepcionales</b>		2
<b>Impuesto sobre sociedades</b>	Entregas a cuenta durante el ejercicio	2
	Resultado de la liquidación del ejercicio anterior	10
<b>Variaciones de inmovilizado, inversiones inmobiliarias y activos no ctes. mantenidos para la venta</b>	Diferencia entre saldos finales e iniciales de los epígrafes de inmovilizado, inversiones inmobiliarias y activos no ctes. mantenidos para la venta	-1.093
	Amortizaciones del ejercicio	2.267
	Aumentos de deterioros del inmovilizado e inversiones inmobiliarias	65
	Disminución de deterioros del inmovilizado e inversiones inmobiliarias	0
	Resultados negativos por enajenaciones inmovilizado e inversiones inmobiliarias	0
	Resultados positivos por enajenaciones inmovilizado e inversiones inmobiliarias	0
	Aumentos de inmovilizado por actualización de provisión desmantelamiento	0
<b>Variaciones de existencias</b>	Diferencia entre saldos finales e iniciales de existencias	350
	Aumentos de deterioros de existencias	50
	Disminución de deterioros de existencias	0
<b>Aplicación de provisiones</b>	Diferencias entre saldos inicial y final de provisiones	194
	Dotaciones realizadas durante el ejercicio	49
	Excesos de provisión contabilizados	-117
<b>TOTAL GASTO COMPUTABLE DEL EJERCICIO "N"</b>		<b>28.464</b>

### 3. Determinación del gasto computable

---

Para obtener el gasto computable definido en la regla de gasto, según se ha señalado en el apartado 1.2, de los gastos no financieros se excluyen los montantes siguientes:

- Intereses:

En primer lugar, para aquellas unidas sometidas a presupuesto, se excluyen los gastos por intereses que figuran en el capítulo 3 Gastos financieros. Los gastos de emisión, formalización, modificación y cancelación de préstamos, deudas y otras operaciones financieras, así como los gastos por ejecución de avales, etcétera, que pudieran registrarse en este capítulo se mantienen como gasto no financiero (estos gastos no se consideran intereses según el Sistema Europeo de Cuentas).

En el caso de unidades sometidas al Plan General de Contabilidad, el apartado 2.2 describe la estimación de los empleos no financieros excluidos los intereses. Por tanto, para estas unidades no hay que realizar el ajuste de intereses puesto que no están incluidos.

Además de estos intereses, también debe eliminarse cualquier imputación de pagos de intereses que se haya realizado en el tratamiento de ciertas operaciones como, por ejemplo, en el arrendamiento financiero, reasignación de operaciones derivadas de contratos de APP, etc.

Al excluirse los intereses registrados en los respectivos gastos de los presupuestos o de la contabilidad empresarial, es preciso registrar los SIFMI asociados a estos intereses para el cálculo del gasto computable (Véase apartado 2.1.17).

- Gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la UE:

Se descontará la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea. En este sentido, se reducirá la parte del gasto que se financie con ingresos afectados aun cuando estos fondos se perciban en un ejercicio distinto al del devengo del gasto. En concreto, como estimación de este gasto se considerará el montante que resulte de aplicar el porcentaje de cofinanciación a los importes certificados a las unidades administradoras de los fondos. No obstante, esta información debe ser conciliada con los datos en poder de las unidades administradoras.

- Gasto financiado con fondos finalistas de otras Administraciones públicas:

Se descontarán las transferencias recibidas en el ejercicio, distintas de las vinculadas al sistema de financiación, que se consideren afectadas a la financiación de gastos determinados. En este sentido, pueden citarse, entre otras, las transferencias que satisfaga el ente pagador por los Fondos de Compensación Interterritorial (Fondo de Compensación y Fondo Complementario), las que financian gastos de dependencia, becas y ayudas a estudiantes, la subsidiación de intereses y

otras ayudas para la adquisición de viviendas, así como las transferencias derivadas de convenios y acuerdos de financiación firmados entre Administraciones públicas.

- Transferencias a las CCAA y CCLL vinculadas a los sistemas de financiación:

En el Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común (véase 2.1.15), todos los gastos registrados en contabilidad nacional, como empleos no financieros, derivados ya sea de las entregas a cuenta o de las liquidaciones definitivas de cualquiera de sus componentes, exceptuada la tarifa autonómica del IRPF, deben excluirse para el cálculo del gasto computable.

En el caso de las CCLL, estas transferencias se corresponden con las transferencias que la Comunidad Autónoma de Canarias y la Comunidad Foral de Navarra conceden a los Cabildos Insulares y a sus Entidades Locales en virtud de sus respectivos sistemas de financiación. De manera análoga al apartado anterior, estas transferencias deben excluirse para el cálculo del gasto computable de dichas Comunidades Autónomas.

Por último, cabe señalar que según se recoge en el apartado 4 del artículo 12 de la LO 2/2012 en el caso de que se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se obtengan los aumentos de recaudación podrá aumentar en la cuantía equivalente. Por el contrario, cuando los cambios normativos supongan disminuciones de recaudación, el nivel de gasto computable en los años en que se produzcan estas disminuciones deberá reducirse en la cuantía equivalente. Por tanto, en el ejercicio en que produzca efecto el cambio normativo que dé lugar a un aumento de la recaudación de carácter permanente, el gasto computable calculado en dicho ejercicio se aumentará en la cuantía efectivamente recaudada como consecuencia del cambio. Si por el contrario, el cambio normativo supone una disminución de ingresos, el gasto computable del ejercicio en que dicho cambio tenga efecto, deberá disminuirse en la cantidad que se reduzca la recaudación. Si el cambio normativo produce su eficacia en varios ejercicios, el gasto computable en cada uno de ellos, podrá aumentarse o reducirse, según los casos, en los incrementos o reducciones adicionales de recaudación que se produzcan como consecuencia del cambio (Véase apartado 1.4).