

# **PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS**

## **Documentos 1 a 8**

**Comisión de Principios y Normas  
Contables Públicas**



MINISTERIO  
DE HACIENDA

**IGAE**

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

## Í N D I C E

	<i>Página</i>
<b>PRESENTACIÓN</b> .....	13
<b>DOCUMENTO 1. PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS</b> .....	17
PRESENTACIÓN .....	19
1. Introducción .....	21
2. Entorno jurídico-económico de la contabilidad pública .....	23
3. Destinatarios de la información contable .....	28
4. Fines de la contabilidad pública .....	29
5. Características de la información contable pública .....	31
6. Requisitos de la información contable .....	32
7. Principios contables públicos .....	34
<b>DOCUMENTO 2. DERECHOS A COBRAR E INGRESOS</b> .....	41
1. Introducción .....	43
2. Criterios Generales .....	45
2.1. Tratamiento de los derechos a cobrar .....	45
A. Concepto y características de derechos a cobrar .....	45
B. Reconocimiento de los derechos a cobrar .....	45
C. Cuantificación de los derechos a cobrar .....	47
2.2. Tratamiento de los ingresos .....	48

	<u>Página</u>
A. Concepto y características de ingresos .....	48
B. Criterio general de reconocimiento de ingresos .....	49
C. Cuantificación de los ingresos .....	51
3. Aplicación de los criterios generales a casos específicos .....	51
3.1. Tasas .....	52
3.2. Precios Públicos .....	54
3.3. Exacciones Parafiscales .....	54
3.4. Contribuciones Especiales .....	55
3.5. Impuestos .....	55
A. Procedimiento general .....	56
B. Impuestos liquidados en base a censos, padrones o listas cobratorias .....	56
C. Declaraciones autoliquidadas de impuestos .....	57
3.6. Cotizaciones Sociales .....	58
3.7. Recargos sobre Impuestos .....	62
3.8. Multas y sanciones pecuniarias .....	62
3.9. Recargo de Apremio .....	63
3.10. Derechos de cobro derivados de la gestión de recursos de otros entes .....	64
3.11. Derechos recaudados a través de oficinas liquidadoras .....	65
<b>DOCUMENTO 3. OBLIGACIONES Y GASTOS .....</b>	<b>67</b>
1. Introducción .....	69
2. Criterios generales .....	75
2.1. Tratamiento de las obligaciones .....	75
A. Concepto y características de obligación .....	75
B. Reconocimiento de las obligaciones .....	76
C. Cuantificación de las obligaciones .....	77
2.2. Tratamiento de los gastos .....	78
A. Concepto y características de los gastos .....	78
B. Criterio general de reconocimiento de gastos .....	80
C. Cuantificación de los gastos .....	81
3. Criterios aplicables a determinados procedimientos administrativos y gastos .....	82
3.1. Pagos a justificar .....	83
3.2. Anticipos de caja fija .....	84
3.3. Gastos y pagos en el extranjero .....	85
3.4. Contrato de obras .....	86
3.5. Contrato de suministros .....	89

	<i>Página</i>
3.6. Otros contratos .....	91
A. Contratos de asistencia con empresas consultoras o de servicios .....	91
B. Contratos de trabajos específicos y concretos no habituales .....	92
C. Contratos patrimoniales .....	92
3.7. Compras de bienes almacenables .....	93
3.8. Gastos de personal .....	93
<b>DOCUMENTO 4. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....</b>	<b>95</b>
1. Introducción .....	97
2. Criterios generales .....	99
2.1. Concepto de transferencias y subvenciones .....	99
2.1.1. Elementos configuradores .....	99
2.1.2. Conceptos .....	100
2.2. Reconocimiento de transferencias y subvenciones .....	101
2.2.1. Transferencias y subvenciones corrientes .....	101
A. Ente concedente .....	101
B. Ente beneficiario .....	102
2.2.2. Transferencias y subvenciones de capital .....	102
A. Ente concedente .....	102
B. Ente beneficiario .....	103
2.3. Cuantificación de transferencias y subvenciones .....	103
3. Aplicación de los criterios generales a determinadas transferencias y subvenciones ..	104
3.1. Transferencias y subvenciones en las relaciones Estado-Comunidades Autónomas .....	104
3.1.1. Participación en los ingresos del Estado .....	104
3.1.2. Transferencias procedentes de la Seguridad Social (INSALUD e INSERSO) .....	104
3.1.3. Subvenciones gestionadas .....	105
3.1.4. Fondo de Compensación Interterritorial .....	106
3.1.5. Convenios del Estado con las CC.AA. ....	107
3.2. Transferencias y subvenciones recibidas por las Corporaciones Locales .....	107
3.2.1. Participación en los ingresos del Estado .....	107
A. Participación de las provincias .....	107
B. Participación de los municipios .....	108
3.2.2. Subvenciones por servicios de transporte colectivo urbano .....	109
3.2.3. Planes provinciales de cooperación municipal .....	109

3.2.4. Convenios de colaboración con el Instituto Nacional de Empleo para la contratación de trabajadores desempleados en obras y servicios . . . . .	110
3.2.5. Compensación de beneficios fiscales en tributos locales . . . . .	110
3.3. Transferencias y subvenciones derivadas de los regímenes de concierto y convenio económicos . . . . .	110
3.3.1. Régimen de concierto económico (País Vasco) . . . . .	110
3.3.2. Régimen de convenio económico (Navarra) . . . . .	111
3.4. Recursos procedentes de los fondos estructurales comunitarios . . . . .	112
3.5. Transferencias y subvenciones en las que interviene un ente intermediario . . . . .	114
3.6. Relaciones entre entes dependientes . . . . .	114
3.7. Subvenciones de capital por asunción de deudas . . . . .	115
3.8. Subvenciones de capital para compensar resultados negativos acumulados . . . . .	115
3.9. Subvenciones de explotación para compensar resultados negativos . . . . .	116
3.10. Subvenciones y transferencias derivadas de acuerdos o convenios . . . . .	116
3.11. Referencia a gastos e inversiones financiados con subvenciones . . . . .	117
<b>DOCUMENTO 5. ENDEUDAMIENTO PÚBLICO . . . . .</b>	<b>119</b>
1. Introducción . . . . .	121
2. Criterios generales . . . . .	122
2.1. Concepto de endeudamiento . . . . .	122
2.2. Criterios de reconocimiento y cuantificación . . . . .	123
A. Creación . . . . .	123
B. Retribuciones o intereses explícitos . . . . .	124
C. Retribuciones implícitas . . . . .	124
D. Amortización . . . . .	125
E. Adquisición . . . . .	125
F. Conversión . . . . .	125
G. Prescripción . . . . .	126
H. Rehabilitación . . . . .	126
3. Aplicación de los criterios generales a determinadas operaciones de endeudamiento . . . . .	126
3.1. Deudas asumidas de otros entes . . . . .	126
A. Ente que asume la deuda . . . . .	126
B. Ente cuya deuda ha sido asumida . . . . .	128
3.2. Operaciones de endeudamiento cuya imputación a presupuesto debe realizarse por su variación neta en el ejercicio. Pagarés y Letras . . . . .	128

	<i>Página</i>
3.3. Operaciones singulares de préstamo a corto plazo .....	129
3.4. Endeudamiento en moneda extranjera .....	129
A. Creación .....	130
B. Valoración a cierre del ejercicio .....	130
C. Retribuciones o intereses explícitos .....	130
D. Retribuciones implícitas .....	130
E. Amortización .....	131
<b>DOCUMENTO 6. INMOVILIZADO NO FINANCIERO .....</b>	<b>133</b>
1. Introducción .....	135
2. Concepto de inmovilizado .....	138
2.1. Concepto y características .....	138
2.2. Clasificación .....	138
3. Inmovilizado material .....	139
3.1. Concepto y características .....	139
3.2. Clasificación .....	139
3.3. Tratamiento .....	141
3.4. Especial referencia a los bienes del Patrimonio Histórico-Artístico y Cultural .	141
3.4.1. Concepto y características .....	141
3.4.2. Clasificación .....	141
3.4.3. Tratamiento .....	142
4. Inmovilizado inmaterial .....	142
4.1. Concepto y características .....	142
4.2. Clasificación .....	142
4.3. Tratamiento .....	143
5. Inversiones destinadas al uso general .....	144
5.1. Concepto y características .....	144
5.2. Clasificación .....	145
5.3. Tratamiento .....	145
5.4. Bienes comunales .....	146
5.4.1. Concepto y características .....	146
5.4.2. Tratamiento .....	147
5.5. Especial referencia a los bienes del Patrimonio Histórico-Artístico y Cultural .	147
6. Inversiones gestionadas para otros entes públicos .....	147
6.1. Concepto y características .....	147
6.2. Tratamiento .....	148

	<i>Página</i>
7. Inversiones militares .....	148
7.1. Concepto y características .....	148
7.2. Clasificación .....	148
7.3. Tratamiento .....	149
8. Criterios de valoración y correcciones valorativas .....	149
8.1. Inmovilizado material .....	149
8.2. Inmovilizado inmaterial .....	150
8.3. Consideraciones especiales .....	151
8.3.1. Puesta en funcionamiento .....	151
8.3.2. Gastos financieros .....	152
8.3.3. Gastos no capitalizables .....	152
8.3.4. Tratamiento de las certificaciones de obra y obras en curso .....	153
8.4. Amortizaciones .....	153
8.5. Otras correcciones de valor de inmovilizado .....	155
9. Operaciones en relación con el inmovilizado .....	155
9.1. Operaciones de alta de bienes o incremento del inmovilizado .....	155
9.1.1. Adquisición onerosa .....	155
A. Adquisición por compraventa .....	156
B. Adquisición por expropiación .....	156
C. Construcción mediante contrato con terceros .....	157
D. Construcción por la propia Administración .....	157
E. Ampliación, modernización y mejoras .....	157
F. Renovación .....	158
G. Reparaciones y conservación .....	159
H. Piezas de recambio .....	160
9.1.2. Adquisición lucrativa .....	160
9.2. Operaciones de baja de bienes o decremento de inmovilizado .....	160
9.2.1. Venta .....	160
9.2.2. Otras operaciones de baja .....	160
9.3. Operaciones mixtas .....	161
9.3.1. Permuta .....	161
9.3.2. Adquisición entregando como pago parcial otro inmovilizado material .....	161
9.3.3. Aportaciones no dinerarias a sociedades .....	162
9.4. Operaciones especiales .....	162
9.4.1. Adjudicación en pago de deudas .....	162
9.4.2. Cesiones gratuitas de bienes inmuebles .....	162
9.4.3. Adscripción de bienes inmuebles .....	163
9.4.4. Alteración de la calificación jurídica de los bienes .....	164

	<i>Página</i>
10. Inventario .....	165
10.1. Concepto y características .....	165
10.2. Fines .....	165
10.3. Valoración y tratamiento .....	166
<b>DOCUMENTO 7. INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA PÚBLICA .....</b>	<b>169</b>
1. Introducción .....	171
2. Objeto del documento .....	172
3. Delimitación del ámbito subjetivo de la contabilidad pública .....	172
3.1. Entorno de la contabilidad pública .....	172
3.2. La entidad contable pública .....	176
4. Información Económico-Financiera Pública .....	176
4.1. Objetivos de la información Económico-Financiera Pública .....	176
4.2. Magnitudes relevantes de la actividad Económico-Financiera Pública .....	177
4.2.1. Magnitudes de carácter económico .....	177
— Resultado económico-patrimonial .....	177
4.2.2. Magnitudes de carácter presupuestario .....	180
— Resultado presupuestario del ejercicio .....	180
— Variación neta de pasivos financieros presupuestarios .....	181
— Saldo presupuestario del ejercicio .....	182
4.2.3. Magnitudes de carácter financiero .....	184
— Remanente de tesorería .....	184
— Déficit o superávit de tesorería del ejercicio .....	186
4.3. Estados Financieros de la Entidad Contable-Pública .....	187
4.3.1. Estado de fondos: Balance .....	187
4.3.2. Estados de flujos .....	190
— Cuenta del resultado económico-patrimonial .....	190
— Estado de liquidación del Presupuesto .....	196
— Estado del resultado presupuestario .....	199
— Estado del remanente de tesorería .....	201
— Estado de la tesorería .....	203
<b>DOCUMENTO 8. GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA .....</b>	<b>205</b>
1. Introducción .....	207

	<i>Página</i>
2. Concepto de gasto con financiación afectada. Notas características. Necesidad de su seguimiento y control .....	212
3. Repercusiones de la ejecución de gastos con financiación afectada. Su medida .....	214
3.1. El coeficiente de financiación .....	215
3.2. Las desviaciones de financiación .....	216
3.3. Repercusiones en la situación económico-financiera al final de un ejercicio. El remanente de tesorería afectado .....	217
3.4. Repercusiones en la liquidación del presupuesto: Análisis del saldo presupuestario .....	218
4. Seguimiento contable .....	220
4.1. Delimitación de la unidad contable básica .....	220
4.2. Información precisa para el seguimiento .....	220
5. Consideraciones presupuestarias en relación con los gastos con financiación afectada .....	222
5.1. Presupuestación de las unidades de gasto financiadas con recursos específicos y de los recursos con los que se financian .....	222
5.2. Presupuestación de las unidades de gasto financiadas con recursos aportados por agentes externos a la entidad ejecutora. Los compromisos de ingreso .....	223
5.3. Presupuestación de las unidades de gasto financiadas con otros recursos afectados .....	224
5.4. Presupuestación del remanente de tesorería afectado .....	224
5.5. Los remanentes de crédito derivados de gastos con financiación afectada .....	225
Anexo. Análisis de los conceptos: coeficiente de financiación, desviaciones de financiación. Supuesto práctico .....	227

## **ANEXOS:**

ANEXO I. Análisis efectuado en el seno de los grupos de trabajo para la elaboración de los documentos .....	245
ANEXO II. Resolución de 28 de diciembre de 1990 de la Secretaría de Estado de Hacienda por la que se crea una Comisión para la elaboración de Principios y Normas de Contabilidad Pública. (B.O.E.30-1-1991) .....	291
ANEXO III. Integrantes de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas .....	297
ANEXO IV. Composición de los grupos de trabajo .....	303
ANEXO V. Glosario de términos .....	317

# **PRESENTACIÓN**

## **PRESENTACIÓN DE LA PUBLICACIÓN. PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS**

A finales del año 1990 se publicó el documento «Principios Contables Públicos» con el que se inicia una serie que han conformado el actual «marco conceptual» de la contabilidad pública. Este documento consta de varias partes, una de las cuales está constituida por un conjunto de doce principios cuya aplicación a las Administraciones Públicas, por sí solos enunciados, puede resultar tarea difícil. Es por ello que a raíz de su publicación se planteó el desarrollo de los citados principios mediante un estudio exhaustivo de su aplicación a las principales rúbricas de la contabilidad.

Para abordar esta tarea se creó la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 28 de diciembre de 1990. Esta Comisión quedó constituida en abril de 1991 formada por representantes de los distintos ámbitos territoriales y sectoriales de las Administraciones Públicas (Estado, Comunidades Autónomas, Administración Local, Seguridad Social y Defensa); de órganos de control externo, públicos (Tribunal de Cuentas) y privados (Corporaciones representativas de auditores); de órganos de regulación contable, oficiales (I.C.A.C.) y privados (A.E.C.A. y A.C.O.D.I.); y del mundo académico (profesores de reconocido prestigio y un representante de A.S.E.P.U.C.).

Desde su constitución la Comisión ha estado integrada por una media de veinticuatro miembros lo que hacía muy difícil su funcionamiento en Pleno, por lo que se decidió crear Grupos de Trabajo en el seno de la misma para abordar el estudio de temas concretos. Estos Grupos de Trabajo quedaron constituidos por miembros de la Comisión que elegían los temas propuestos por la Secretaría-Ponente de la misma en función de sus preferencias o experiencias. En algunas ocasiones se nombró a personas con especial preparación técnica en una materia concreta como colaboradores eventuales en calidad de miembros no permanentes de la Comisión.

Se han constituido hasta la fecha un total de siete Grupos de Trabajo que han estudiado otros tantos temas dando lugar a los siguientes documentos:

- Documento n.º 2 «Derechos a cobrar e ingresos»
- Documento n.º 3 «Obligaciones y gastos»
- Documento n.º 4 «Transferencias y subvenciones»
- Documento n.º 5 «Endeudamiento público»
- Documento n.º 6 «Inmovilizado no financiero»
- Documento n.º 7 «Información económico-financiera pública»
- Documento n.º 8 «Gastos con financiación afectada»

Una vez elaborados los documentos por un Grupo de Trabajo se enviaban a todos los miembros de la Comisión fijándose una fecha para convocar al Pleno de la misma para, en su caso, proceder a la aprobación provisional de los documentos. La aprobación en principio tenía este carácter de provisionalidad porque a la vez que se aprobaba un documento se acordaba su distribución selectiva durante un período de tiempo durante el cual se podían hacer cuantas sugerencias se estimaban oportunas. Es este el motivo de que los documentos que han circulado hasta la fecha lo hicieran con el calificativo de «borrador».

De cada documento se hizo un envío aproximado de 800 ejemplares habiéndose recibido observaciones algunas de las cuales han sido incorporadas, cambiando la redacción original de los documentos, después del estudio de todas ellas. En este momento se ha superado lo que se consideraba un período de tiempo prudencial para la recepción de sugerencias por lo que se ha pensado en editar los documentos con su redacción definitiva tal y como se presentan en esta publicación.

Hay que destacar que este conjunto de ocho documentos constituyen lo que ha venido a denominarse nuevo «marco conceptual» de la contabilidad pública, de forma que los pronunciamientos que en los mismos se contienen constituyen una base para orientar las normas contables aplicables a nuestras Administraciones Públicas. La formulación de unos principios generales que orienten las prácticas contables es una costumbre extendida en numerosos países y organizaciones internacionales de nuestro entorno político-económico, fundamentalmente en las áreas de influencia anglosajona.

La aplicación práctica de este nuevo marco conceptual de la contabilidad pública en nuestro país radica en que ha inspirado la filosofía general del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994, al margen de que puede utilizarse también por aquellos sujetos contables públicos que no resulten obligados por el citado Plan.

Por último, señalar que el propio Plan recientemente aprobado al que se ha hecho referencia en el apartado anterior dice en la Norma de Valoración n.º 18 de la Quinta Parte del mismo que se consideran principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los pronunciamientos elaborados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, por lo que esta Comisión tiene intención de seguir profundizando en el análisis de aquellas partes de la contabilidad pública que aún lo requieran lo que se traducirá en nuevos documentos emanados de la misma.

**DOCUMENTO 1**  
**PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS**

## PRESENTACIÓN

La Ley General Presupuestaria, de 1977, supuso el inicio de un profundo proceso de reforma y modernización de la Contabilidad de las Administraciones Públicas, que afectó tanto a los propios fines de la contabilidad como a los procesos contables y que presenta como hitos fundamentales la aprobación y publicación del Plan General de Contabilidad Pública y la implantación en la Administración Central del Estado y en la Administración Institucional de sendos sistemas de información contables conocidos con el nombre de S.L.C.O.P. y S.L.C.A.I. respectivamente. Como última manifestación de este proceso debe reseñarse la nueva normativa contable para las Corporaciones Locales establecida en la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales e Instrucciones de Contabilidad de julio de 1990.

La reforma ha puesto su énfasis en aquellos aspectos en los que era más urgente proceder a una modernización: la técnica contable y la infraestructura contable. En el primer caso, la modernización de la contabilidad de las Administraciones Públicas pasa por la aplicación del método de la partida doble y del Plan General de Contabilidad Pública; en el segundo, se sustituyen procedimientos manuales por la utilización de modernos sistemas de tratamiento de la información soportados en equipos informáticos. El esfuerzo, a todos los niveles, ha sido enorme, en especial en la Administración del Estado, donde puede afirmarse que se ha pasado de utilizar métodos obsoletos a aplicar procedimientos y tecnologías actuales.

La gran dedicación que ha exigido la adecuación de la técnica y la infraestructura contable junto con la propia falta de perspectiva a que aboca el esfuerzo diario impidieron que se le dedicara la suficiente atención a la elaboración del marco conceptual de la contabilidad pública; esta carencia se agrava, si cabe, con la modificación de nuestra legislación mercantil contable y la publicación del nuevo Plan Contable Español que incorpora una nueva visión de la contabilidad.

El modelo contable público español ha respondido, por tanto, al modelo continental, más preocupado del aspecto normativo que de estudios teóricos, hasta el extremo que la contabilidad pública es una materia ajena a los estudios y cátedras universitarias. Como modelo contrapuesto surge el correspondiente al mundo anglosajón —Estados Unidos de América, Reino Unido y Canadá— y su área de influencia, caracterizada por la existencia de una gran tradición en el estudio de los temas relativos a la contabilidad de las entidades gubernamentales, tanto en el ámbito universitario como en el seno de las asociaciones profesionales de los contables de instituciones públicas.

La consolidación del nuevo modelo contable público, tanto en sus aspectos técnicos como instrumentales, ha permitido iniciar una línea de análisis y reflexión que tiene como principal objetivo definir las líneas conceptuales que deben modelar e informar la normativa y praxis contable; la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de fecha 29 de septiembre de 1989, que constituyó un grupo de trabajo para la redacción de un Reglamento General de Contabilidad supone el primer paso en esta nueva línea de meditación.

En el seno del citado grupo de trabajo una ponencia específica, cuyos componentes se detallan en el Anexo II <sup>(1)</sup> ha trabajado en la definición de los principios contables aplicables a la generalidad de los sujetos públicos y que se recogen en el presente documento. El documento «PRINCIPIOS CONTABLES PUBLICOS» pretende dar soporte al proceso deductivo seguido en la elaboración de los principios contables públicos, con unos primeros cinco apartados en que se exponen los postulados a partir de los que se deducen los principios contables públicos, los cuales se enumeran y definen en el sexto apartado del documento.

La Ponencia redactora del documento optó por seguir el modelo del documento «Principios y Normas de Contabilidad en España» de la Asociación Española Contabilidad y Administración de Empresas —A.E.C.A.— adaptándolo a las peculiaridades propias de las Administraciones Públicas y manteniendo aquellos principios que se entiende que son comunes a cualquier entidad contable.

La publicación del documento relativo a los principios contables públicos se inserta en una comente normalizadora de ámbito mundial puesta de manifiesto tanto por Organizaciones Económicas Internacionales —O.N.U., C.E.E.— como por Asociaciones e Instituciones Universitarias y Profesionales. Como continuación de esta línea estratégica el Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la Intervención General de la Administración del Estado, ha de configurarse como centro normalizador de las distintas Haciendas Públicas que le atribuye la propia Ley General Presupuestaria.

Esta función se ejercerá no tanto mediante la promulgación y publicación de nuevas normativas contables como mediante la redacción de documentos que contengan principios y reglas de general aceptación. Partiendo del marco de referencia que constituye el documento «PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS» se profundizará en el estudio de cada uno de ellos, iniciando una nueva y ambiciosa línea de trabajo tendente a desarrollar dichos principios hasta sus últimos niveles.

En conclusión, el documento que tengo el gusto de presentar, constituye el primero de una serie sobre «Criterios y normas contables públicos» que integrarán la nueva teoría general de la Contabilidad de las Administraciones Públicas.

---

<sup>(1)</sup> En el Anexo IV de la presente publicación

## PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS

### 1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad, considerada como sistema de información, tradicionalmente se ha dividido, en función del sujeto a cuya actividad se refiere, en tres partes:

- Contabilidad de las empresas.
- Contabilidad de las corporaciones públicas.
- Contabilidad nacional.

Por tanto, la contabilidad constituye una disciplina que abarca los sistemas de información del sector empresas, del sector corporaciones públicas y del sector social, sistemas de información que están íntimamente relacionados y son en gran medida interdependientes.

Por otra parte, la contabilidad comprende información relativa a actividades microeconómicas e información relativa a actividades macroeconómicas; en este sentido, las contabilidades de las empresas y de las corporaciones públicas suelen calificarse como microcontabilidad, y la contabilidad nacional se califica como macrocontabilidad.

Considerando exclusivamente la contabilidad desde un punto de vista microeconómico destaca un hecho: mientras que la contabilidad de las empresas, ha sido objeto de todo un desarrollo teórico y normativo, la contabilidad pública (bajo esta denominación vamos a referimos en adelante a la contabilidad de las corporaciones públicas) no ha evolucionado de la misma manera, resultando imprescindible profundizar en el estudio de sus principios rectores.

Una primera cuestión que se plantea en relación con la contabilidad pública es la de su concepción, puesto que es susceptible de análisis desde diferentes puntos de vista.

Desde un punto de vista jurídico, la contabilidad pública se ha considerado tradicionalmente como un conjunto de reglas que se aplicaban a la aprobación, a la ejecución y al control de los presupuestos públicos, así como a la determinación de las responsabilidades de los agentes públicos.

Desde un punto de vista técnico, la contabilidad pública está constituida por las reglas que ordenan la presentación y rendición de las cuentas públicas.

Finalmente, en nuestro derecho positivo ha prevalecido una concepción sintética, jurídico-técnica, según la cual el concepto de contabilidad pública abarca tanto el registro de las operaciones relativas a los ingresos y gastos públicos como la rendición de las cuentas correspondientes a dichas operaciones.

La concepción de la contabilidad pública contenida en la Ley General Presupuestaria (en adelante L.G.P.), recoge esta postura ecléctica al tiempo que introducen un conjunto de elementos renovadores que han permitido todo el avance que en estos últimos tiempos se ha conseguido dar a la contabilidad en el Sector Público y que implica un cambio en la propia concepción tradicional de la contabilidad pública: una contabilidad de responsables orientada al seguimiento de la ejecución del presupuesto y al servicio del control se transmuta en un Sistema de Información que, sin olvidar el seguimiento del presupuesto y el control, incluye los aspectos económicos, financieros y patrimoniales de la actividad de los entes públicos.

Evidentemente, estos nuevos planteamientos —o quizás ya no tan nuevos— para la contabilidad pública se han hecho notar, y lo harán todavía más, si cabe, en un futuro, en las normas detalladas que regulan la captación y representación contable de los hechos económicos acaecidos en el Sector Público.

Dada la trascendencia del cambio, parece oportuno dotar a la contabilidad pública de un «marco conceptual» que, contenga los criterios básicos a partir de los que puedan desarrollarse nuevas reglas y que, a la vez, sirvan como criterio para enjuiciar las existentes hasta el momento, así como para aplicar a casos concretos tanto unas como otras. Para colaborar en la consecución de tal finalidad se ha redactado este documento sobre «Principios Contables Públicos».

En su elaboración se ha seguido una metodología similar a la adoptada en otras ramas de la disciplina contable cuando en ellas se ha tratado de establecer un marco que sirviera de punto de partida conceptual para la elaboración de normas.

Esta metodología no es otra que la deductiva, que pretende, en razonamiento secuencial, mediante la elaboración de un itinerario lógico, determinar los elementos básicos que han de inspirar y orientar el desarrollo de un adecuado conjunto de normas para la práctica contable en el Sector Público.

Este itinerario tiene, como punto de partida, el análisis y enunciado de los rasgos básicos del «Entorno jurídico económico» en el que opera la contabilidad pública, que condiciona sus reglas, ya que no se puede concebir ningún tipo de información que no sea coherente con los rasgos del medio en el que opera y al que está llamada a servir.

El paso siguiente en el itinerario, ya en el interior del sistema contable público, es la identificación de los «Destinatarios de la información contable», en la medida en que cualquier regla que pueda establecerse ha de orientarse a la satisfacción de las necesidades de los mismos.

Con ello, y en lógica correspondencia con los escalones anteriores, pueden inferirse los «Fines de la Contabilidad Pública» para, a continuación, determinar las «Características» de la misma, así como los «Requisitos» que debe satisfacer para el adecuado cumplimiento de los fines a los que se orienta.

El punto final de este itinerario es la derivación de un conjunto de reglas básicas que constituyen los llamados «Principios Contables». Con referencia a los mismos se han de elaborar las normas y reglas contables a aplicar a cada caso concreto.

Con todo ello se pretende dotar de la adecuada congruencia al conjunto de reglas que constituyen el sistema de contabilidad pública, en un intento de conseguir que cada una de ellas sea consecuente con el entorno jurídico-económico en el que está llamada a actuar, se oriente a los fines del sistema para la mejor satisfacción de las necesidades de sus usuarios y cumpla con un conjunto de características y requisitos de dichos sistemas.

## 2. ENTORNO JURÍDICO-ECONÓMICO DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA<sup>(2)</sup>

Como punto de partida para definir unos principios contables públicos resulta imprescindible identificar los sujetos a que van a referirse, sus características jurídicas y la naturaleza económica de la actividad que realizan, puesto que todos estos aspectos van a condicionar tanto el conjunto de principios como su contenido. Se va a perfilar el marco de referencia al que van a ir dirigidos los principios contables públicos, para lo que se partirá de la enunciación de los preceptos constitucionales y legales que regulan el régimen de contabilidad pública.

De acuerdo con el artículo 122 de la L.G.P. están sometidos al régimen de contabilidad pública «el Estado y las Entidades integrantes del sector público estatal», por su parte el artículo 123 de la citada Ley establece que el sometimiento al régimen de contabilidad pública implica «la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones al Tribunal de Cuentas ...».

Este principio es reiterado en las distintas Leyes Generales de Hacienda Pública de las Comunidades Autónomas, que no es necesario enumerar aquí. Finalmente, la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales recoge la sujeción de los entes locales al régimen de contabilidad pública (artículo 181) lo cual implica «la obligación de rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas» (artículo 182).

La propia Constitución Española recoge este principio, elevándolo así al superior rango constitucional, al establecer en su artículo 136.2 que «las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste».

Se puede concluir, por tanto, que desde un punto de vista jurídico-formal, la contabilidad pública es la contabilidad de las entidades que integran el sector público y que su razón última es rendir las cuentas de la actividad económica de dichas entidades.

Definida la contabilidad pública como la contabilidad propia de determinados «sujetos económicos», es preciso efectuar un detenido análisis de los mismos al objeto de deducir sus notas características, partiendo en primer lugar de su identificación.

El artículo 4.º de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (en adelante L.O.T.C.) establece que integran el sector público:

- a) La Administración del Estado,
- b) Las Comunidades Autónomas.
- c) Las Corporaciones Locales.
- d) Las Entidades Gestoras de la Seguridad Social.
- e) Los Organismos Autónomos.
- f) Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas.

---

<sup>(2)</sup> El entorno de la contabilidad pública ha sido también objeto de análisis en el Documento n.º 7 de Principios Contables Públicos, «Información económico-financiera pública», recogiendo el mismo en los párrafos 4 a 20 de dicho documento.

Estas entidades constituyen un conjunto heterogéneo, si bien todas dependen, en último término, de un órgano político que establece las directrices de su actuación y ante el que son responsables de la gestión efectuada.

De esta dependencia del poder político se derivan las siguientes notas características:

1.º Las entidades integradas en el sector público están sometidas al régimen de presupuesto, manifestación de la voluntad política en materia económica del correspondiente órgano político.

2.º La gestión de estas entidades se encuentra sometida a los controles de carácter financiero, de eficacia y de legalidad, al objeto de verificar su adecuación a las disposiciones y directrices emanadas de los órganos políticos.

3.º Finalmente, deben rendir cuentas de su gestión a los correspondientes órganos fiscalizadores de cuentas y, en último término, al Tribunal de Cuentas.

Desde un punto de vista estrictamente formal, todas las entidades que integran el sector público están sometidas al régimen presupuestario.

El artículo 134.2 de nuestra Constitución establece que «los Presupuestos Generales del Estado ... incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal ...».

Respondiendo a este precepto constitucional, el artículo 14 de la L.G.P. determina que «la administración de la Hacienda Pública está sometida al régimen de presupuesto anual aprobado por las Cortes Generales», y más en concreto, el artículo 50 de dicha norma regula el alcance de los Presupuestos Generales del Estado, al decir que los integran:

- a) El Presupuesto del Estado y los presupuestos de sus Organismos Autónomos.
- b) El presupuesto de la Seguridad Social.
- c) Los presupuestos de las Sociedades estatales.
- d) Los presupuestos del resto de Entes del sector público estatal a que se refiere el artículo 6.5 de la propia L.G.P.

Una vez comprobado que quedan comprendidos todos los entes del sector público estatal, desde las administraciones públicas hasta las empresas públicas, se tiene que acudir a otra línea de análisis, cual es la de la cualidad o valor que el presupuesto tiene respecto de unas u otras entidades.

Como es conocido, para las administraciones públicas el presupuesto tiene un valor jurídico que no se da en el presupuesto de las empresas públicas; este valor jurídico viene conformado por el conjunto de principios presupuestarios que, tradicionalmente integró el denominado derecho presupuestario. Entre ellos, hay que destacar como más relevante el «principio de especialidad». De acuerdo con este principio, los créditos presupuestarios tienen carácter limitativo y vinculante como queda recogido en el artículo 59.2 L.G.P., precepto que, presenta una doble acepción: limitación cualitativa y limitación cuantitativa.

La mayoría de los principios presupuestarios, y fundamentalmente el de especialidad, no operan sobre los presupuestos de las Sociedades estatales, para las que el presupuesto incluye «las estimaciones de gastos e ingresos a realizar» (artículo 48.1 c) L.G.P.) acercándose bastante a la función que realiza en el sector privado.

Por otra parte, la ejecución del plan político-económico plasmado en el presupuesto debe ser objeto de una supervisión que garantice que la gestión se adecúe a las disposiciones legales aplicables,

que compruebe el seguimiento de las directrices marcadas y que permita evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos previstos y el coste y el rendimiento de los servicios, todo ello mediante los correspondientes controles de carácter financiero, de eficacia y de legalidad (artículos 16 y 17 L.G.P.) y de la verificación ordinaria o extraordinaria de la contabilidad pública (artículo 130 L.G.P.).

Todas las características expuestas anteriormente son fielmente recogidas en las Leyes Generales de Hacienda Pública de las Comunidades Autónomas y en la Ley reguladora de las Haciendas Locales, por lo que cabe predicar su carácter general en todas las administraciones públicas españolas.

Una vez examinadas las características jurídico-formales que definen a las entidades pertenecientes al sector público es preciso analizarlas desde un punto de vista económico, es decir, en función de la naturaleza de las operaciones que tales entidades efectúan.

Al objeto de efectuar este análisis, y teniendo en cuenta que una de las finalidades de la contabilidad pública es suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas del sector público, se van a utilizar fundamentalmente criterios de Contabilidad Nacional.

A los efectos de la Contabilidad Nacional, establece la Ley General Presupuestaria en su artículo 139, que el sector público se dividirá en los subsectores siguientes:

- a) Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social.
- b) Empresas públicas.
- c) Instituciones financieras públicas.

Este mismo artículo continúa diciendo que estas entidades se clasificarán según las definiciones admitidas en términos de Contabilidad Nacional.

El Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (S.E.C.-I.N.E. Edición 1983) define el sector administraciones públicas diciendo que es aquél que «comprende todas las unidades institucionales que, a título de función principal, producen servicios no destinados a la venta para la colectividad y/o efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional. Los recursos principales de estas unidades proceden de pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y recibidos directa o indirectamente».

«Las unidades institucionales incluidas en el sector administraciones públicas son:

- a) Los organismos de la administración pública que administran y financian un conjunto de actividades que principalmente no producen para la venta en favor de la colectividad.
- b) Los organismos sin fin lucrativo con personalidad jurídica cuya función principal consiste en producir servicios no destinados a la venta y cuyos recursos principales, distintos de los que proceden de las ventas, se derivan de los pagos efectuados por los organismos de la administración pública vistos en a).
- c) Las cajas de pensiones autónomas».

A su vez, el S.E.C. divide el sector administraciones públicas en tres subsectores:

- a) Administración Central: organismos administrativos del Estado y los organismos centrales, cuya competencia se extiende a la totalidad del territorio.
- b) Administraciones Locales: su competencia abarca solamente una parte del territorio.
- c) Administraciones de Seguridad Social.

A los efectos que nos interesa en este estudio, podemos clasificar a las entidades que integran el sector público, en dos grandes subsectores:

- Subsector administraciones públicas.
- Subsector empresas públicas.

Al subsector público empresarial le es de aplicación, según el artículo 127 de la L.G.P., los principios contables de la empresa privada, por lo que, a nuestros efectos, su estudio puede quedar excluido.

Respecto al subsector administraciones públicas es preciso perfilar las primeras notas características que informan sobre el entorno económico en el que nos hemos de mover. De acuerdo con las definiciones del S.E.C., estas notas serían:

- a) Su función principal es la producción de servicios colectivos no destinados a la venta.
- b) Además, pueden efectuar operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional.
- c) Los recursos principales proceden de pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y recibidos directa o indirectamente.

Estas notas extraídas del Sistema Europeo pueden completarse con las establecidas para las entidades estatales o locales de los EE.UU. por el Governmental Accounting Standards Board (G.A.S.B.) en su Informe n.º 8. Dichas características son:

- a) Los recursos principales proceden de pagos efectuados por unidades que no esperan una contraprestación proporcionada o commensurable.
- b) Ejercen su actividad sin ánimo de lucro.
- c) Ausencia de accionistas o propietarios particulares.

Puede apreciarse que las características a) y b) del G.A.S.B. coinciden con las notas c) y a) del S.E.C. mientras que la tercera característica del G.A.S.B. no hace sino recalcar el carácter público de estas entidades.

Estas características pueden sistematizarse de la siguiente forma:

- a) *Actividades de las administraciones públicas.* Las administraciones públicas ejercen su función principal sin ánimo de lucro, produciendo bienes o servicios para la colectividad no destinados a la venta, pudiendo efectuar, además, operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional.
- b) *Financiación.* Los recursos principales proceden de pagos obligatorios, directos o indirectos, efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores, sin contraprestación proporcionada o medible.

Todas estas notas hay que completarlas con las características jurídico-formales inicialmente enunciadas para las entidades del sector público.

En conclusión, y a los efectos de este documento, el entorno jurídico-económico de las administraciones públicas vendrá definido por las notas siguientes:

- a) *Servicio Público.* Su función principal es la producción de servicios para la colectividad, sin ánimo de lucro.
- b) *Redistribución.* Además, y en su caso, efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional.

- c) *Financiación*. Los recursos principales proceden de pagos obligatorios exigidos sin contraprestación.
- d) *Régimen de presupuesto*. Están sometidas al régimen presupuestario.
- e) *Régimen de contabilidad pública*. Están obligadas a rendir cuentas de su actividad.
- f) *Régimen de control*. Están sujetas a los controles financieros y de legalidad.

Este entorno cabría completarlo y matizarlo con una última característica; el carácter formal de la adscripción de una entidad determinada al subsector administraciones públicas o al subsector empresas públicas, dado que esta adscripción se efectúa «ex lege».

Como consecuencia del carácter formal, en algunos casos meramente convencional, de la cualificación jurídica de las entidades públicas no todas presentan, ni simultáneamente ni en el mismo grado, las características que son propias del subsector en el que están encuadradas.

Es precisamente en el prototipo de administración pública, la Administración del Estado, donde más fielmente se cumplen las características antes mencionadas: los recursos provienen fundamentalmente de los impuestos —sobre la renta y sobre el valor añadido, singularmente— mientras que se producen servicios generales difícilmente divisibles: seguridad, justicia, defensa, infraestructuras, etc.

Sin embargo, en el seno de la propia Administración del Estado pueden encontrarse determinados servicios —servicios de correos, servicios de productos farmacéuticos, etc— en los que se producen servicios o bienes destinados a la venta y se obtienen ingresos directamente relacionados con la prestación del servicio o la venta del bien.

Este esquema se repite en las Administraciones Autonómica y Local, si bien en esta última la prestación de servicios y la producción de bienes destinados a la venta mediante contraprestación es mayor dado el ámbito de competencias de dicha administración y su proximidad al ciudadano.

Las Entidades Gestoras de la Seguridad Social responden al mismo esquema que el ya indicado para la Administración del Estado: su función principal es la de redistribución de rentas, al tiempo que producen servicios no destinados a la venta —servicios sanitarios, servicios sociales, etc.— y su financiación procede básicamente de ingresos coactivos, que son directamente aportados por empleados y trabajadores, y de los Presupuestos Generales del Estado.

Los Organismos Autónomos constituyen un conjunto muy heterogéneo dentro del cual habría que analizar en cada organismo en concreto el grado de cumplimiento de las características anteriormente enunciadas. La clasificación existente entre organismos de naturaleza administrativa y organismos comerciales, industriales, financiero o análogos, si bien es clarificadora, no acaba de resolver el problema al ser en muchos casos meramente convencional. Con carácter general puede afirmarse que los organismos catalogados como de naturaleza administrativa cumplen en gran medida las características propias del subsector administraciones públicas, mientras que los organismos comerciales presentan una naturaleza mixta al poseer un presupuesto administrativo limitativo junto con un estado de operaciones comerciales meramente indicativo, no pudiéndose olvidar que, a efectos de Contabilidad Nacional, este tipo de organismos se integra en el subsector empresarial.

Los entes públicos con estatuto jurídico especial (artículo 6.5 de la L.G.P.) constituyen igualmente un conjunto heterogéneo, rigiéndose cada uno de ellos por su normativa específica; así, junto con una entidad netamente financiera, el Banco de España, coexisten otros entes, por ejemplo el Consejo de Seguridad Nuclear o el Consejo de Administración del Patrimonio Nacional, sujetos a un régimen presupuestario limitativo y vinculante, por lo que la mayoría de los principios presupuestarios les son de aplicación.

La contradicción que puede producirse entre la naturaleza económica de las funciones y actividades a desarrollar y la cualificación legal atribuida a determinados entes públicos —integrados fundamentalmente en las administraciones públicas— provoca una inadecuación entre su organización, estructura y régimen económico-financiero y las exigencias que demanda una adecuada gestión, lo cual ocasiona problemas tanto en el ámbito de la legalidad como en el de la contabilidad.

Esta situación se reproduce también en el ámbito de los principios contables; los sujetos económicos considerados por imperativo legal como administraciones públicas estarán sometidos a los principios contables públicos, con independencia del carácter de sus actividades.

### 3. DESTINATARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

La contabilidad pública tradicional, conceptuada como una contabilidad de responsables orientada al seguimiento de la ejecución del presupuesto, tenía como destinatarios casi exclusivos a los órganos de control interno y externo. La contabilidad pública moderna, auténtico sistema de información que abarca los aspectos económicos, financieros y patrimoniales de la actividad de los entes públicos, ha ampliado enormemente el abanico de potenciales demandantes de información.

Entre los destinatarios de la contabilidad pública se abre una gama muy amplia de colectivos, desde los órganos de gobierno de las entidades a los mismos ciudadanos como tales, pasando por las empresas y organizaciones patronales, trabajadores y sindicatos, suministradores de bienes y servicios, prestamistas y otros acreedores, responsables de la política económica, financiera y fiscal a sus diferentes niveles, parlamentos y otras asambleas, legislativas o no, órganos de control externo dependientes de aquéllos, y en general, cuantos colectivos se vean afectados de una u otra manera por la actividad económico-financiera del sector público, que prácticamente son, por una u otra razón, y desde diferentes ópticas, todos los que componen el tejido político, económico e institucional de la sociedad.

Este amplio espectro puede sintetizarse en los grupos siguientes:

- *Órganos de representación política*, es decir, las asambleas legislativas elegidas por sufragio universal en cada uno de los niveles en que se estructura la organización territorial del Estado: Cortes Generales, Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y los Plenos de las Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares, Ayuntamientos y demás Corporaciones Locales.
- *Órganos de gestión*, encargados de las distintas administraciones públicas tanto en *los niveles político-administrativos*, entre los que se incluirán el Gobierno de la Nación y sus ministros, los Gobiernos de las Comunidades Autónomas y sus respectivos Consejeros, Alcaldes y Presidentes de Corporaciones Locales, como en los niveles puramente de gestión, entre los que se contarían los demás escalones de las distintas administraciones.
- *Órganos de dirección y gestión de las Sociedades y Empresas públicas*.
- *Órganos de control externo*, el Tribunal de Cuentas y los Tribunales, Cámaras y Comisiones de Cuentas de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales; y *órganos encargados del control interno* en sus múltiples acepciones: financiero, de legalidad, de eficiencia y eficacia, etc.
- *Entidades privadas, asociaciones y ciudadanos* interesados en la «res pública».

Las necesidades de información de cada uno de los distintos grupos de destinatarios, e incluso dentro del mismo grupo, son muy diversas, tanto en la cantidad de información a suministrar como

en su presentación. La contabilidad pública debe satisfacer a los distintos destinatarios, suministrando la información con la estructura y en el momento preciso,

#### 4. FINES DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

La contabilidad pública, concebida como sistema de información, ha ampliado considerablemente sus fines, superando su anterior carácter de mero registro de la ejecución de un presupuesto para recoger desde una perspectiva globalizadora todas las implicaciones económicas, financieras y patrimoniales de la actuación del sector público.

El artículo 19 de la L.G.P., recogiendo la nueva concepción de la contabilidad pública, establece que «la Hacienda Pública queda sometida al régimen de contabilidad, tanto para reflejar toda clase de operaciones y de resultados de su actividad, como para facilitar datos e información en general que sean necesarios para el desarrollo de sus funciones».

La citada Ley enumera en su artículo 124 los siguientes fines de la contabilidad pública:

- a) Registrar la ejecución de los presupuestos en sus distintas modalidades.
- b) Conocer el movimiento y la situación del Tesoro.
- c) Reflejar las variaciones, composición y situación del Patrimonio del Estado.
- d) Proporcionar los datos necesarios para la formación y rendición de la Cuenta General del Estado, así como de las demás cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas.
- e) Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.
- f) Rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión.

De acuerdo con el Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero, por el que se implanta en la Administración del Estado un nuevo sistema de información contable y se reestructura la función de ordenación de pagos, la contabilidad pública en la Administración del Estado se configura como un sistema de información al servicio de los siguientes fines:

- a) Establecer el Balance Integral del Estado, poniendo de manifiesto la composición y situación de su Patrimonio así como sus variaciones.
- b) Determinar los resultados desde el punto de vista económico patrimonial.
- c) Determinar los resultados analíticos, poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios públicos.
- d) Registrar la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios.
- e) Registrar las operaciones de administración de los recursos de otros entes públicos gestionados por la Hacienda Pública.
- f) Registrar los movimientos y la situación del Tesoro Público.

- g) Proporcionar los datos necesarios para la formación y rendición de la Cuenta de la Administración del Estado, así como de las cuentas, estados y documentos que deben elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas.
- h) Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.
- i) Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia.
- j) Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos de la actividad desarrollada por la Administración del Estado.
- k) Posibilitar el inventario y control del inmovilizado material, inmaterial y financiero, el control del endeudamiento y el seguimiento individualizado de la situación acreedora o deudora de los interesados que se relacionen con la Administración del Estado.

Las Leyes Generales de Hacienda Pública de las Comunidades Autónomas y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales recogen, incluso literalmente, los fines de la contabilidad enunciados, bien en la L.G.P., bien en el Real Decreto 324/1986.

Con carácter más general, atendiendo al objetivo que se pretende obtener con la información contable y en función de los destinatarios últimos de aquélla, los fines de la contabilidad pública pueden clasificarse en tres grupos:

A) Fines de gestión.

- 1.º Suministrar información para la toma de decisiones tanto en el ámbito político como en el de gestión.
- 2.º Mostrar la gestión, desde el punto de vista presupuestario, poniendo de manifiesto por lo que respecta al presupuesto de gastos:
  - Los créditos autorizados.
  - Los gastos comprometidos.
  - Las obligaciones reconocidas.
  - Los pagos realizados.

Por lo que respecta al presupuesto de ingresos:

  - Las previsiones iniciales.
  - Los derechos reconocidos a cobrar.
  - Los ingresos realizados.
- 3.º Suministrar los datos relativos a la gestión efectuada en su aspecto financiero, poniendo de manifiesto:
  - Los cobros y pagos.
  - El superávit o déficit de caja.
- 4.º Mostrar los aspectos económicos de la gestión, poniendo de manifiesto:
  - Los gastos e ingresos de explotación.

- La inversión realizada.
  - 5.º Determinar el coste y rendimiento de los servicios públicos.
  - 6.º Mostrar la situación patrimonial, entendida ésta con visión totalizadora, posibilitando el inventario del inmovilizado y la obtención del Balance Integral.
- B) Fines de Control.
- 1.º Permitir la rendición de todo tipo de cuentas, estados y documentos que hayan de elaborarse y remitirse al Tribunal de Cuentas y demás órganos de control.
  - 2.º Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad y financiero.
  - 3.º Posibilitar el control de economía, entendida ésta como la adquisición de los medios utilizados para la producción de bienes y servicios en la cantidad y la calidad adecuadas y al menor coste.
  - 4.º Posibilitar el control de eficiencia, entendida ésta como la organización, coordinación y empleo de los medios que optimiza la relación entre los productos o servicios obtenidos y los medios utilizados para su consecución.
  - 5.º Posibilitar el control de eficacia, entendida ésta como la consecución en forma satisfactoria de los objetivos y efectos previstos y asignados.
- C) Fines de análisis y divulgación.
- 1.º Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.
  - 2.º Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos.
  - 3.º Suministrar información útil para otros destinatarios: asociaciones e instituciones, empresas, ciudadanos en general, etc.

## 5. CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

### 1. *Objetivo*

La información contable, como instrumento para la toma de decisiones de los diversos colectivos interesados en la actividad económico-financiera del sector público, debe responder a las necesidades de cada uno de estos grupos de interesados de forma que se cubran los enunciados fines de gestión, control y análisis y divulgación.

### 2. *Soporte de la información*

La información contable debe estar soportada de forma que se garantice su seguridad interna y externa y se haga posible su rápido tratamiento con la máxima garantía de exactitud. Teniendo en cuenta los avances que se han producido en el campo de tratamiento de la información, es conveniente que la contabilidad pública utilice sistemas de proceso informático de datos.

### 3. *Presentación de la información*

El soporte de la información contable debe facilitar su tratamiento flexible pudiendo plasmarse en estados contables y, en el caso de que se opte por un soporte informático, consultarse directamente «en tiempo real» a través de las pantallas del sistema.

Los estados contables reflejarán los resultados de las operaciones llevadas a cabo por los sujetos públicos así como la situación y composición de su patrimonio. Estos estados contables son el Balance de Situación, las Cuentas de Resultados y la Memoria. Las entidades públicas sujetas al régimen de presupuesto vinculante elaborarán, además de dichos estados contables, los relativos a la liquidación del Presupuesto. El conjunto de los estados contables se configura como una unidad indivisible.

Los referidos estados se presentarán como mínimo con periodicidad anual integrándose en la Cuenta General de la correspondiente administración —estatal, autonómica o local—, aunque las necesidades de los distintos destinatarios de la información contable hacen recomendable la confección de estados contables referidos a periodos más cortos.

Al objeto de satisfacer las distintas demandas de información, además de los estados mencionados, podrán emitirse los estados contables que sean precisos, de acuerdo con los formatos y la periodicidad que más se adecúe a las necesidades de los destinatarios.

### 4. *Marco legal*

La información contenida en los estados contables refleja los aspectos económicos, financieros y patrimoniales de la actividad de los entes públicos; esta actividad es objeto de regulación por el ordenamiento jurídico. La contabilidad pública es, igualmente, objeto de definición y regulación legal: el registro de operaciones y la elaboración de los estados contables debe atenerse a la normativa vigente.

### 5. *Información en términos monetarios*

La información contable se expresa en unidades monetarias.

## 6. **REQUISITOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE**

La información contenida en los estados contables periódicos debe cumplir determinados requisitos con el fin de garantizar la eficacia de aquélla en el proceso de adopción de decisiones por parte de los diferentes destinatarios de dichos estados.

La principal razón del por qué de unos requisitos de la información contable dimana de la separación entre la función del registro y procesamiento de la información y la adopción de decisiones. Se sigue de este hecho que los responsables de la adopción de decisiones o destinatarios de la información deban exigir determinadas garantías en cuanto a la elaboración de los estados contables, como premisa necesaria para un aprovechamiento eficaz de la información contenida en ellos.

Los requisitos esenciales que han de cumplir los estados contables periódicos son los siguientes:

## 1. *Identificabilidad*

Los estados contables periódicos se refieren a sujetos económicos perfectamente definidos en cuanto a su área de actividad económica y a momentos o intervalos temporales perfectamente identificados. Deben mostrar expresamente los datos de identificación personal y temporal de la información contenida en ellos,

## 2. *Oportunidad*

La información contable debe ofrecerse a sus destinatarios en tiempo oportuno, y a que unos datos presentados a destiempo se convierten en inútiles para el fin al que están dirigidos. La fijación de los plazos de presentación de los estados contables es materia que corresponde en todo caso señalar a los órganos pertinentes en función de las necesidades de los destinatarios y la propia capacidad de tratamiento y emisión de datos. No obstante, el ordenamiento jurídico establece unos plazos para la presentación de los estados contables periódicos.

## 3. *Claridad*

La información contable debe ser mostrada en términos claros y asequibles, con el fin de asegurar, dentro de lo posible, la adecuada utilización de la misma por parte de sus diferentes destinatarios, los cuales no tienen por qué ser especialistas en materia contable. La normalización contable favorece sustancialmente la claridad de la información al generar unos estados uniformes en cuanto a estructura, terminología y criterios de elaboración.

## 4. *Relevancia*

La información ha de poseer una utilidad notoria, potencial o real para los fines perseguidos por diferentes destinatarios de los estados contables, igualmente ha de ser completa para que se pueda alcanzar un conocimiento suficiente de los hechos que se tratan de revelar, por lo que se deben declarar todos los datos pertinentes e informaciones adicionales necesarias para el proceso de adopción de decisiones.

## 5. *Razonabilidad*

La información contable no puede alcanzar en todos los casos una exactitud absoluta sobre los sucesos de la actividad económica que trata de dar a conocer, por lo que debe perseguir una aproximación razonable de los mismos. La mayoría de los sucesos económicos se prestan a diversas conjeturas, no son medibles con entera precisión, dependen de sucesos aleatorios, etcétera. Por lo tanto, basta con que las cuentas anuales alcancen una exposición razonable de los hechos que tratan de representar. La razonabilidad de dichos estados se consigue a través de la aplicación correcta de los principios contables que inspiran su elaboración. En todo caso, el registro de las operaciones de ejecución de los presupuestos, en tanto sean jurídicamente vinculantes, deberá ajustarse a la normativa vigente.

## 6. *Economicidad*

La información contable es útil para el proceso de adopción de decisiones, pero al mismo tiempo su obtención ocasiona costes. La información que ha de proporcionarse a los destinatarios debe tener en cuenta el criterio de coste-beneficio a la hora de juzgar sobre el nivel de agregación o desarrollo de ciertos datos que puedan favorecer un conocimiento más detallado de los hechos por parte de los respectivos destinatarios.

## 7. *Imparcialidad*

La información contenida en los estados contables periódicos ha de elaborarse con la intención de que sea absolutamente neutral e imparcial, es decir, que no tergiversa o distorsione los datos en favor de ciertos destinatarios y en perjuicio de otros.

## 8. *Objetividad*

La información contable ha de elaborarse utilizando un mecanismo de procesamiento que impida al máximo la introducción de criterios subjetivos por parte de los responsables del proceso. Esto depende del grado de concreción y consistencia del sistema de procesamiento contable para producir automáticamente mediciones de datos al margen de posibles influencias subjetivas de los procesadores del mismo. La información contable posee un grado de objetividad suficiente cuando varios procesadores de los mismos hechos contables, dentro de un mismo sistema de información y aplicando las mismas reglas, pueden llegar a unos datos análogos entre ellos.

## 9. *Verificabilidad*

La información contenida en las cuentas anuales debe ser susceptible de control y revisión. Tanto uno como otra pueden tener un carácter interno o externo.

La verificabilidad interna depende esencialmente de las normas de control interno que regulen las diferentes operaciones que desarrolla la entidad pública y el propio sistema de procesamiento de la información contable.

La verificabilidad externa representa la propiedad que tiene la información de ser sometida a comprobación a través de pruebas pertinentes fuera del sistema de procesamiento. Representa una garantía necesaria para los destinatarios de la información respecto del cumplimiento de los requisitos que deben exigírsele, de la correcta aplicación y del cumplimiento de la normativa aplicable. La garantía es máxima cuando la revisión es realizada por órganos de control externos al sujeto público.

## **7. PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS <sup>(3)</sup>**

Una de las cualidades que en los últimos tiempos se viene exigiendo a la información contable es que refleje la situación económico-financiera de una entidad de la forma más razonada y aproximada

---

<sup>(3)</sup> La redacción original de estos principios ha sido objeto de revisión, dando lugar a su redacción definitiva, recogida en la primera parte del Plan General de Contabilidad Pública. Ambas redacciones se incluyen en este documento, primero la original y luego la definitiva.

posible. Por ello, la elaboración de las cuentas anuales debe cumplir con los requisitos a que se ha hecho referencia en el apartado anterior. Todas estas nociones se han concretado en el objetivo denominado «imagen fiel».

La imagen fiel constituye un objetivo que debe alcanzar toda información contable y, por tanto, los estados que en contabilidad pública comunican la información. Se impone de esta forma la enunciación de unos principios contables públicos cuyo cumplimiento garantice la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad a que se apliquen.

Los principios que a continuación se definen constituyen el marco de referencia en que debe apoyarse cualquier desarrollo de la contabilidad pública, quedando orientados y subordinados al objetivo esencial de imagen fiel.

## A) *Redacción original*

### 1. Principio de entidad

Todo sujeto público con personalidad jurídica dotado de un presupuesto de gastos e ingresos propio constituirá una entidad contable; cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran podrán crearse entidades contables subordinadas cuyo sistema contable esté debidamente coordinado con el sistema central.

### 2. Principio de gestión continuada

Se presume que continúa la actividad por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.

### 3. Principio de uniformidad

Adoptado un criterio en la aplicación de estos principios, debe mantenerse uniformemente en el tiempo y en el espacio en tanto no se alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio.

Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, debe mencionarse este extremo indicando los motivos, así como su incidencia cuantitativa y, en su caso, cualitativa en los estados contables periódicos.

### 4. Principio de importancia relativa

La aplicación de estos principios, así como la de los criterios alternativos que en ocasiones pudieran deducirse de ellos, debe estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, puede ser admisible la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos 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. La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales.

## 5. Principio de registro

Todos los hechos contables deben ser registrados en el oportuno orden cronológico, sin que puedan existir vacíos, saltos o lagunas en la información. El registro de los hechos debe efectuarse mediante los procedimientos técnicos más adecuados a la organización de la entidad contable, de forma que se garantice la coherencia interna de la información.

## 6. Principio de prudencia

De los ingresos sólo deben contabilizarse los efectivamente realizados a la fecha de cierre del ejercicio; no deben contabilizarse aquellos que sean potenciales o se encuentren sometidos a condición alguna. Por el contrario, de los gastos, deben contabilizarse no sólo los efectivamente realizados, sino también, desde que se tenga conocimiento de ellos, aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, con origen en el ejercicio o en otro anterior; a estos efectos deben distinguirse las pérdidas potenciales o reversibles de las realizadas o irreversibles.

## 7. Principio de devengo

La imputación temporal de gastos e ingresos debe hacerse en función de la comente 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 aquéllos. Por tanto, se entenderá que los ingresos y gastos se han realizado cuando surjan los derechos u obligaciones que los mismos originen.

No obstante, la imputación de los derechos y obligaciones al correspondiente presupuesto requerirá que previamente se dicten los actos administrativos de reconocimiento del derecho o de la obligación derivados del hecho económico.

## 8. Principio de imputación de la transacción

La imputación de las transacciones o hechos contables ha de efectuarse a activos, pasivos, gastos o ingresos anuales o plurianuales de acuerdo con reglas preestablecidas.

La imputación de las operaciones que deban aplicarse a los Presupuestos de gastos e ingresos debe efectuarse de acuerdo con los siguientes criterios:

- Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión.
- Las obligaciones presupuestarias 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.

En los casos de conflicto entre este principio y el resto de los principios contables públicos deben prevalecer estos últimos, en especial los principios de registro y de devengo.

## 9. Principio del precio de adquisición

Como norma general, todos los bienes, derechos y obligaciones deben figurar por su precio de adquisición o coste de producción. No obstante, las obligaciones deben contabilizarse por su valor de reembolso.

El principio de precio de adquisición debe respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso deberá facilitarse cumplida información.

## 10. Principio de correlación de ingresos y gastos

El sistema contable debe poner de manifiesto la relación entre los gastos realizados por una entidad y los ingresos necesarios para su financiación.

El resultado económico de un ejercicio estará constituido por la diferencia entre los ingresos y los gastos consecuencia de operaciones corrientes de dicho período. El resultado así calculado representa el ahorro bruto, positivo o negativo.

## 11. Principio de no compensación

En ningún caso deben compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance, las de gastos e ingresos que integran la cuenta de resultados, establecidas en los modelos de las cuentas anuales, ni, para las Entidades Públicas sujetas al régimen de presupuesto vinculante, los gastos e ingresos que integran la liquidación del Presupuesto. Deben valorarse separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

## 12. Principio de desafectación

Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinan 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 debe reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento.

### B) *Redacción definitiva de los principios contables públicos recogida en el Nuevo Plan General de Contabilidad*

#### 1. Principio de entidad contable

Constituye entidad contable todo ente con personalidad jurídica y Presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas. Cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran podrán crearse subentidades cuyo sistema contable esté debidamente coordinado con el sistema central.

## 2. Principio de gestión continuada

Se presume que continúa la actividad por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.

## 3. Principio de uniformidad

Adoptado un criterio en la aplicación de estos principios, debe mantenerse uniformemente en el tiempo y en el espacio en tanto en cuanto no se alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio.

Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, debe mencionarse este extremo indicando los motivos, así como su incidencia cuantitativa y, en su caso, cualitativa en los estados contables periódicos.

## 4. Principio de importancia relativa

La aplicación de estos principios, así como la de los criterios alternativos que en ocasiones pudieran deducirse de ellos, debe estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, puede ser admisible la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos 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. La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales.

## 5. Principio de registro

Todos los hechos contables deben ser registrados en el oportuno orden cronológico, sin que puedan existir vacíos, saltos o lagunas en la información. El registro de los hechos debe efectuarse mediante los procedimientos técnicos más adecuados a la organización de la entidad contable, de forma que se garantice la coherencia interna de la información.

## 6. Principio de prudencia

De los ingresos sólo deben contabilizarse los efectivamente realizados a la fecha de cierre del ejercicio; no deben contabilizarse aquéllos que sean potenciales o se encuentren sometidos a condición alguna. Por el contrario, de los gastos, deben contabilizarse no sólo los efectivamente realizados, sino también, desde que se tenga conocimiento de ellos, aquéllos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, con origen en el ejercicio o en otro anterior; a estos efectos deben distinguirse las pérdidas potenciales o reversibles de las realizadas o irreversibles. No obstante, de acuerdo con la normativa presupuestaria vigente, estos gastos contabilizados pero no efectivamente realizados, los riesgos y pérdidas, no tendrán incidencia presupuestaria, sólo repercutirán en el cálculo del resultado económico-patrimonial.

## 7. Principio de devengo

La imputación temporal de gastos e ingresos debe hacerse 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 aquéllos.

Los gastos e ingresos que surjan de la ejecución del presupuesto se imputarán cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos administrativos. No obstante, al menos a la fecha de cierre del periodo, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos administrativos, también deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico-patrimonial los gastos efectivamente realizados por la entidad hasta dicha fecha.

Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se entenderá que los gastos o los ingresos se han producido cuando se reconozcan los incrementos de obligaciones o derechos, o las correcciones valorativas que afecten a elementos patrimoniales.

## 8. Principio de imputación de la transacción

La imputación de las transacciones o hechos contables ha de efectuarse a activos, pasivos, gastos o ingresos anuales o plurienales de acuerdo con las reglas establecidas en este Plan de Contabilidad Pública y demás normas que al efecto se dicten.

La imputación de las operaciones que deban aplicarse a los Presupuestos de gastos e ingresos debe efectuarse de acuerdo con los siguientes criterios:

- Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión.
- Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que éstos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.

En los casos de conflicto entre este principio y el resto de los principios contables públicos deben prevalecer estos últimos, en especial los principios de registro y de devengo.

## 9. Principio del precio de adquisición

Como norma general, todos los bienes, derechos y obligaciones deben figurar por su precio de adquisición o coste de producción. No obstante, las obligaciones deben contabilizarse por su valor de reembolso.

El principio de precio de adquisición debe respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso deberá facilitarse cumplida información.

## 10. Principio de correlación de ingresos y gastos

El sistema contable debe poner de manifiesto la relación entre los gastos realizados por una entidad y los ingresos necesarios para su financiación.

El resultado económico-patrimonial de un ejercicio estará constituido por la diferencia entre los ingresos y los gastos económicos realizados en dicho período. El resultado así calculado representa el ahorro bruto, positivo o negativo.

### 11. *Principio de no compensación*

En ningún caso deben compensarse las partidas del activo y del pasivo del Balance, ni las de gastos e ingresos que integran la Cuenta del resultado económico-patrimonial, ni los gastos e ingresos que integran el Estado de liquidación del Presupuesto. Deben valorarse separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

### 12. *Principio de desafectación*

Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinan 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 debe reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento.

**DOCUMENTO 2**  
**DERECHOS A COBRAR E INGRESOS**

## 1 INTRODUCCIÓN

El presente documento de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, que aparece como el número 2 de la Serie Documentos de la I.G.A.E. «Principios y Normas de Contabilidad Pública», constituye el primer paso en el desarrollo del programa que, una vez elaborados los «Principios Contables Públicos» (4) se marcó dicha Comisión en su reunión constitutiva, analizando el tratamiento contable de temas concretos.

Esta división inicial en temas concretos se efectuó teniendo en cuenta aquellos aspectos más necesitados de clasificación conceptual y de tratamientos homogéneos, identificándose los siguientes:

- Tratamiento contable de derechos a cobrar e ingresos.
- Tratamiento contable de obligaciones y gastos.
- Tratamiento contable de transferencias y subvenciones.
- Tratamiento contable de operaciones de endeudamiento.
- Tratamiento contable de operaciones de inmovilizado.
- Tratamiento contable de los resultados.

Para el mejor desenvolvimiento de su actividad, la Comisión se dividió en Grupos de trabajo, integrados por miembros de aquélla en función de la experiencia de cada uno de ellos, debiéndose constituir un grupo para cada uno de los temas a tratar. Los trabajos de cada grupo se coordinan por una Comisión ejecutiva y se aprueban por la Comisión en Pleno.

El estudio del tratamiento contable de los derechos e ingresos recayó en un amplio grupo (5) que estructuró la elaboración del trabajo en las siguientes fases:

- Recopilación y estudio de antecedentes tanto legales como normalizadores, españoles, de países extranjeros y de organizaciones internacionales.
- Identificación de los principales aspectos a tratar.
- Análisis de las alternativas de tratamiento y elección de las más adecuadas de acuerdo con los «Principios Contables Públicos».

---

(4) Documento 1 de esta serie.

(5) Ver relación de componentes en Anexo IV.

- Determinación del contenido y estructura del documento, elaboración y aprobación en el Grupo de trabajo del borrador.

Este documento número 2 se refiere a pronunciamientos generales sobre derechos e ingresos, de forma que aquellos temas que vayan a ser objeto de análisis monográfico en documentos posteriores simplemente se enuncian, al tiempo que se realiza una remisión al documento correspondiente.

El documento se ha dividido en cuatro partes fundamentales que marcan la estructura a seguir en futuros documentos. La primera parte, bajo la denominación de «Criterios generales» recoge los aspectos generales referentes a derechos e ingresos: concepto, reconocimiento contable y cuantificación, por tanto, se da respuesta a las tres preguntas fundamentales: qué son los derechos y los ingresos, qué requisitos deben cumplir para ser contabilizados y por qué importe deben contabilizarse.

En esta primera parte debe destacarse el esfuerzo de clasificación de conceptos, especialmente en lo que respecta a la separación entre las visiones económico-contable y la visión presupuestaria de los supuestos que contemplamos, sin perjuicio de que se siente como criterio general —obvio en sujetos administrativos sujetos al imperio legal— la coincidencia en el tiempo del reconocimiento contable de los hechos económicos con los actos en los que, en función de los procedimientos legales aplicables, aquéllos se sustancian.

La segunda parte recoge pronunciamientos concretos respecto de la amplia gama de tipos de derechos de cobro e ingresos que existen en las distintas administraciones públicas.

En todos los casos la sistemática es común: se determinan los perfiles de la figura, con referencia, si es necesario, a su regulación legal, para posteriormente confrontar la figura con el criterio general antes enunciado y determinar si es aplicable o debe establecerse una excepción a la regla general.

Las excepciones surgirán cuando se produzca un desacompañamiento en el tiempo entre el surgimiento del derecho a cobrar o su aplicación al presupuesto de ingresos o, incluso, su recaudación y el hecho o acto de relevancia económica que constituye el sustrato del ingreso en sentido económico. En estos supuestos, siempre que el desacompañamiento supere el ejercicio contable y la aplicación del principio de importancia relativa así lo aconseje, se propugna la utilización de técnicas de periodificación.

Finalmente, no repugna al Grupo de trabajo el uso del criterio estricto de caja por aplicación del principio de prudencia, en especial en administraciones poco complejas.

La tercera parte, configurada como Anexo I (6) del documento, recoge de forma resumida el proceso de discusión en el seno del grupo de trabajo, destacándose en especial las opciones alternativas que se han estudiado, los argumentos en pro o contra de cada una de ellas y las causas por las que el grupo se ha inclinado por una u otra. Dada la densidad conceptual del documento, este apéndice se presenta como una herramienta para facilitar la comprensión e interpretación del contenido sustantivo del documento.

La cuarta parte, siguiendo una tradición de amplia raigambre en trabajos similares en el mundo anglosajón, incluye un Anexo II (7) con el glosario de términos; en este glosario se intenta definir, a los meros efectos de la lectura del trabajo, el sentido exacto de los términos, palabras o expresiones más relevantes del texto.

---

<sup>(6)</sup> Se ha incluido en Anexo I de la presente publicación.

<sup>(7)</sup> Se ha incluido en Anexo V de la presente publicación.

## 2. CRITERIOS GENERALES

### 2.1. Tratamiento de derechos a cobrar

#### A. Concepto y características de derecho a cobrar

1. Se conceptúan de forma genérica los derechos a cobrar como los créditos actuales de la entidad frente a terceros, surgidos como consecuencia de acontecimientos pasados, en virtud de los cuales el deudor queda obligado a satisfacer a la entidad una determinada cantidad de dinero, en un momento concreto (vencimiento) y con las condiciones que se deriven de su soporte documental.

2. La definición anterior de derecho a cobrar identifica sus características esenciales. Las condiciones a cumplir para que dicho elemento se reconozca contablemente se especifican en el párrafo 10.

3. Los derechos de cobro son elementos del activo y, como tales, recursos controlados por el ente como consecuencia de acontecimientos pasados. Su carácter de recurso se deriva de las expectativas de conversión en disponibilidades líquidas que tienen incorporadas.

4. Los derechos a cobrar pueden clasificarse en derechos a cobrar presupuestarios y derechos a cobrar no presupuestarios.

5. Los derechos a cobrar presupuestarios son aquellos que suponen un recurso para financiar el gasto presupuestario del Ente.

Los derechos a cobrar cuyo origen sea un ingreso, tal y como se conceptúa este término en el párrafo 30 del presente documento, han de ser derechos a cobrar presupuestarios.

No obstante, cuando como consecuencia de la periodificación contable de ingresos devengados surjan derechos a cobrar no vencidos, se tratarán en ese ejercicio como derechos no presupuestarios.

6. Un derecho a cobrar que no suponga un recurso para la financiación del gasto presupuestario deberá tratarse como derecho a cobrar no presupuestario.

7. Los derechos de cobro presupuestarios pueden tener su origen en operaciones que generan ingresos, ser consecuencia de creación de pasivos financieros, realizaciones de activos financieros o de enajenaciones de elementos del inmovilizado no financiero.

8. Los derechos a cobrar se clasifican en corto y largo plazo teniendo en cuenta el plazo previsto para el vencimiento. Se considera largo plazo cuando el vencimiento sea superior a un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

#### B. Reconocimiento de los derechos a cobrar

9. El reconocimiento de un derecho de cobro es el proceso por el cual se incorpora al balance un elemento que cumple las características de derecho a cobrar establecidas en el párrafo 1.

10. Para reconocer contablemente un derecho a cobrar han de cumplirse las siguientes condiciones:

- a) Que se tenga constancia de que se ha producido un acontecimiento que haya dado lugar al nacimiento del derecho de cobro.
- b) Que el derecho de cobro tenga un valor cierto y determinado.

c) Que el deudor pueda ser determinado.

11. Como criterio general, y sin perjuicio de lo establecido en los párrafos siguientes, los derechos de cobro que tengan la consideración de presupuestarios se registrarán en el momento en el que se dicten los correspondientes actos de liquidación que los cuantifiquen, aplicándose simultáneamente al correspondiente presupuesto en vigor.

12. Los derechos de cobro derivados de la prestación de servicios, realización de actividades y utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, efectuadas en régimen de Derecho público, habrán de reconocerse cuando se efectúen los correspondientes actos liquidatorios que los cuantifiquen.

13. Los derechos de cobro derivados de ingresos sin contraprestación de exacción obligatoria habrán de reconocerse en el momento en el que se realice el acto liquidatorio que lo cuantifique.

14. Los derechos de cobro derivados de la emisión de pasivos financieros no han de reconocerse antes de que el acreedor correspondiente haya efectuado la suscripción (emisiones en masa) o la concesión (préstamos) de aquéllos. Todo ello sin perjuicio del tratamiento que se establezca para estos derechos de cobro en el documento relativo al «Endeudamiento Público».

15. Los créditos, préstamos, obligaciones y demás activos financieros que impliquen un derecho de cobro para su poseedor, se registrarán en el momento de su suscripción, adquisición o concesión. Por lo que se refiere a los créditos por los intereses, vencidos o no, derivados de los activos anteriores se registrarán en el momento en el que según un plan financiero, se devenguen los mismos.

16. Los derechos de cobro derivados de ventas de bienes que tengan la consideración de existencias habrán de registrarse cuando se considere completada la operación que los genera, mediante la transferencia de la responsabilidad de la gestión o el control de los bienes.

Los derechos de cobro por venia del inmovilizado, como norma general, se registrarán en el momento en el que se efectúe la venta del mismo, dándose de baja del inventario. Por lo que se refiere a los derechos de cobro derivados de los intereses, vencidos o no, inherentes a estos créditos se registrarán en el momento en el que, según un plan financiero se devenguen los mismos. Todo ello, sin perjuicio del tratamiento específico de estos derechos de cobro en el documento relativo a «Inmovilizado».

17. Los derechos de cobro derivados de ingresos por prestación de servicios o cesiones de bienes patrimoniales, efectuadas en régimen de Derecho privado habrán de reconocerse cuando se produzca la efectiva prestación por parte de la entidad.

18. Los derechos de cobro procedentes de otras operaciones no relacionadas directamente con la obtención de ingresos ni contempladas en los párrafos anteriores se registrarán cuando se considere completada la operación que los genere, consistente normalmente en una entrega de efectivo realizada por la entidad.

19. Los derechos de cobro sólo podrán anularse como consecuencia de la adopción de un acuerdo de anulación motivado, bien por la anulación de la liquidación de la que se deriven, bien por la insolvencia probada del deudor, la condonación o la prescripción de la deuda u otras causas legalmente establecidas.

La anulación de liquidaciones que ya hubieran sido cobradas supone la obligación de devolver el importe percibido por las mismas. Por lo que el acuerdo de devolución que de tal anulación se derive implicará el registro de una obligación a pagar.

La concesión de aplazamientos o fraccionamientos en derechos a cobrar no implica, en modo alguno, la anulación de tales derechos. El derecho a cobrar permanece inalterado con la salvedad del diferimiento en su vencimiento.

No obstante, si como consecuencia de tal diferimiento, el vencimiento del derecho se produce en un ejercicio posterior, habrá de precederse a la reclasificación de tales créditos en el balance y a la anulación presupuestaria de los mismos que deberán aplicarse al presupuesto en vigor en el ejercicio de su nuevo vencimiento.

### *C. Cuantificación de los derechos a cobrar*

20. La cuantificación de los derechos a cobrar es el proceso por el cual se determina la cantidad monetaria por la que aquéllos han de incorporarse al balance.

21. Los derechos de cobro derivados de prestaciones de servicios, realización de actividades y utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, realizadas en régimen de Derecho público, habrán de registrarse por el importe determinado en el acto liquidatorio correspondiente.

22. Los derechos de cobro derivados de ingresos sin contraprestación y de exacción obligatoria se registrarán por el importe determinado en el correspondiente acto liquidatorio que los genere.

23. Los derechos de cobro derivados de la emisión de pasivos financieros se registrarán, por el importe a percibir en el momento de su emisión.

24. Los derechos de cobro derivados de ventas de bienes conceptuados como existencias habrán de registrarse por el importe nominal de los mismos. Tal importe comprenderá la contraprestación a percibir por la venta más los impuestos legalmente repercutibles y los gastos satisfechos por cuenta del deudor.

Los derechos de cobro por venta de inmovilizado se valorarán por el precio de venta excluidos en todo caso los intereses incorporados al nominal del crédito. Los derechos de cobro derivados de los intereses devengados y no vencidos incorporados al nominal del crédito se registrarán en otras cuentas a cobrar por el importe que se establezca en su plan financiero.

25. Los derechos de cobro derivados de otras prestaciones de servicios y cesiones de bienes patrimoniales, efectuadas en régimen de derecho privado, se registrarán por el importe nominal de los mismos. Tal importe comprenderá la contraprestación a percibir más los impuestos legalmente repercutibles y los gastos satisfechos por cuenta del deudor.

26. Cuando los derechos de cobro derivados de las operaciones relacionadas en los párrafos anteriores sean presupuestarios, el importe del IVA repercutido, en su caso, deberá registrarse en otras cuentas deudoras, distintas de las representativas de la ejecución del presupuesto.

27. Los créditos, préstamos, obligaciones y demás activos financieros que impliquen un derecho de cobro para su poseedor, así como los derechos de cobro derivados de otro tipo de operaciones no contempladas en los párrafos anteriores, se registrarán por el importe entregado. La diferencia, en su caso, entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como derecho de cobro derivado de intereses en el ejercicio en el que se devenguen.

28. Los valores de renta fija, préstamos y demás derechos de cobro concertados en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento.

29. Los saldos de las cuentas representativas de derechos a cobrar del ente que tengan un riesgo de resultar impagados a su vencimiento en su totalidad o en parte, o que efectivamente hayan resultado impagados, y mientras no sean dados de baja, figurarán en el balance por su valor total de cobro, minorado en el importe de las provisiones constituidas.

## 2.2. Tratamiento de los ingresos

### A. Concepto y características de ingresos

30. Los ingresos son aquellos flujos que configuran el componente positivo del resultado, producidos a lo largo del ejercicio económico por las operaciones conocidas de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia del incremento de los activos o de la disminución de las obligaciones que implican un incremento del patrimonio neto.

31. La definición anterior de ingresos configura las características esenciales de los mismos. No establece los requisitos que tales elementos han de cumplir para que se reconozcan contablemente. Dichos requisitos se desarrollan en los párrafos 43 a 56.

32. Los ingresos pueden presentarse de diferentes formas en el estado de resultados, al objeto de suministrar la información relevante. En este sentido, la información facilitada debe estar al servicio de los fines de gestión, control y análisis y divulgación que describe el documento «Principios Contables Públicos» elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado.

33. Los ingresos son flujos y es por tanto un concepto dinámico que ha de ir referido siempre a una base temporal (ejercicio económico) como variación en las magnitudes fondo a las que afecta (neto patrimonial).

34. El concepto de ingreso definido en el párrafo 30 se ha establecido en función del carácter económico de la operación y es independiente del significado que dicho término tiene en el ámbito presupuestario.

35. En la definición de ingresos se incluyen tanto los ingresos ordinarios como los ingresos extraordinarios. Los ingresos ordinarios son los que se producen como consecuencia de la actividad normal de la entidad.

36. Los extraordinarios son aquellas partidas que cumpliendo la definición de ingresos no surgen de la actividad normal de la entidad. Tales partidas gozan de la misma naturaleza que los ingresos ordinarios, por lo que a efectos del presente Documento no se consideran como un elemento diferente.

37. Los incrementos de activo que participen de las características conceptuales de ingreso pueden tomar la forma de entrada o de aumento de su valor contable.

38. Las entradas de activo que generan un incremento del patrimonio neto pueden producirse por percepciones obligatorias o voluntarias sin contraprestación o como consecuencia de la prestación de servicios que realice la entidad, así como de las cesiones de uso de bienes patrimoniales o de dominio público adscritos a la misma.

39. También pueden producirse entradas de activo que implican incremento del patrimonio neto como consecuencia de una modificación de la composición del mismo derivada de la venta de bienes conceptuados como existencias, o bien de la venta de otros elementos del activo.

40. Las operaciones de permuta pueden implicar el incremento del patrimonio neto de la entidad en los siguientes casos:

- a) Cuando el valor de tasación del bien que se entrega es superior al valor neto contable del mismo.
- b) Cuando el valor de tasación del bien que se da de alta sea mayor que el valor de tasación del bien que se entrega. En este caso el incremento del patrimonio neto se producirá en el importe de la citada diferencia que no se compense con un pago en metálico.

41. Los aumentos de valor contable de activos, aunque cumplen las características de los ingresos no deben reconocerse como tales en tanto no se den las condiciones necesarias para su reconocimiento establecidas en el párrafo 53 (salvo el registro de dichos incrementos como neto directamente a través de una ley de regulación de balances).

42. Los ingresos generados por la disminución de obligaciones se determinarán por la diferencia entre el valor del pasivo que se minorará y del activo que, en su caso, se da de baja.

## B. *Criterio general de reconocimiento de ingresos*

43. El reconocimiento de ingresos es el proceso por el cual se imputa al ejercicio un elemento que reuniendo las características de ingresos establecidas en el párrafo 30 cumple los requisitos establecidos en el párrafo 44.

El reconocimiento de un ingreso requiere la identificación del elemento correspondiente y su cuantificación en unidades monetarias.

La cuantificación de las partidas que constituyen ingreso es objeto de análisis en los párrafos 57 a 63.

44. Para reconocer contablemente un ingreso han de cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que se haya producido un hecho contable que implique un incremento en el patrimonio neto de la entidad asociado a un aumento de activos o disminución de obligaciones. El reconocimiento del ingreso ha de realizarse simultáneamente al momento en el que se registran los incrementos de activos o disminuciones de obligaciones que los mismos originen.
- b) Que el ingreso tenga un valor que pueda ser medido con fiabilidad. El reconocimiento no puede ser sustituido en ningún caso por medio de notas u otro material explicativo.

45. La imputación temporal de ingresos, de acuerdo con el principio de devengo, debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos.

Cuando no pueda identificarse la corriente real de bienes y servicios se entenderá que los ingresos se han realizado cuando se reconozcan los incrementos de los activos o disminuciones en las obligaciones que conlleven las correspondientes operaciones.

Los ingresos que generan derechos a cobrar presupuestarios han de reconocerse simultáneamente al registro de los derechos que originan.

El reconocimiento de ingresos requiere que estos puedan ser medidos con fiabilidad. Cuando esta fiabilidad no se tenga en el momento en el que según el principio de devengo debieran ser reconocidos, puede ser adecuado posponer su reconocimiento a medida que se perciban las cantidades en efectivo.

46. Consecuencia del principio de devengo es la imputación al correspondiente ejercicio contable de los ingresos realizados en el mismo. Por tanto, habrán de practicarse los correspondientes ajustes por periodificación de aquellos ingresos contabilizados en el ejercicio y cuya proyección económica sobre el Patrimonio Neto de la Entidad corresponda a otro ejercicio.

47. Los ingresos se reconocen en el estado de resultados del ejercicio atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos enunciado en el documento «Principios Contables Públicos».

También formarán parte de la cuenta de resultados del ejercicio, los ingresos no derivados de operaciones corrientes de la entidad.

48. Los ingresos obtenidos sin contraprestación con la finalidad de proporcionar al ente que los percibe una financiación general de los gastos del ejercicio, han de reconocerse en el ejercicio en el que surja el derecho a su percepción, siempre que además se cumpla la condición (b) establecida en el párrafo 44. En caso de no cumplirse dicha condición se habrá de estar a lo establecido en el último apartado del párrafo 45.

49. El reconocimiento de ingresos derivados de la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho Público se efectuará cuando éstos sean recaudados o cuando tenga lugar el nacimiento de los derechos de cobro de ellos derivados como consecuencia de la realización del acto liquidatorio que los cuantifique.

Los ingresos derivados del aprovechamiento especial o utilización privativa del dominio público habrán de reconocerse cuando sean exigibles como consecuencia de la realización del acto liquidatorio que los cuantifique.

50. El reconocimiento de ingresos derivados de ventas de bienes deberá realizarse cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el vendedor haya transferido todos los riesgos y rendimientos inherentes a la titularidad del bien.
- Que la contraprestación pueda determinarse de forma razonable.

51. Los ingresos por prestación de servicios y cesiones de bienes patrimoniales, efectuadas en régimen de Derecho Privado, habrán de imputarse al ejercicio en el que se realice la efectiva prestación por parte de la entidad.

52. Los ingresos derivados de adquisiciones de carácter lucrativo (herencias, legados y donaciones), deberán registrarse en el momento en el que se realice la aceptación formal del ingreso por la entidad beneficiaria.

53. Los incrementos de valor contable de activos no deben reconocerse como ingresos en tanto no se manifiesten mediante una transacción ya que hasta dicho momento no cumplen la condición (b) para su reconocimiento establecida en el párrafo 44.

54. Cuando desaparezcan las cuasas por las que se hubieran practicado correcciones valorativas de elementos de activos, tal y como se definen en el Documento relativo a «Obligaciones y Gastos» por depreciación duradera que no se consideró definitiva, se computará un ingreso hasta el límite de la corrección de valor que se imputó como gasto con anterioridad.

55. Cuando se aprecie que las obligaciones derivadas de riesgos y gastos estimados están cuantificadas en exceso, se computará un ingreso por el exceso de las provisiones para riesgos y gastos que se hubieran dotado con anterioridad.

56. Las ganancias derivadas de la extinción de obligaciones por causas distintas a la del pago no deben reconocerse como tales en tanto no se dicten los actos administrativos correspondientes.

### *C. Cuantificación de los ingresos*

57. La cuantificación de los ingresos es el proceso por el cual se determina la cantidad monetaria por la que aquéllos han de imputarse al ejercicio.

Para poder expresar un elemento de ingreso en unidades monetarias es preciso que tenga un valor susceptible de medida fiable, tal como se enuncia en el párrafo 44.

58. Los ingresos derivados de percepciones obligatorias sin contraprestación se registrarán por el importe de los derechos de cobro surgidos como consecuencia del acto de liquidación correspondiente que los cuantifique.

59. Los ingresos por prestación de servicios, o realización de actividades y utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes de dominio público, obtenidos en régimen de Derecho Público, se registrarán por el importe determinado en el correspondiente acto liquidatorio que cuantifique el derecho de cobro que generan.

60. Los ingresos derivados de venta de bienes constitutivos de existencias se registrarán por el importe de la contraprestación convenida sin incluir, en ningún caso, los impuestos legalmente repercutibles, intereses ni los gastos satisfechos por cuenta del deudor.

En el caso de transmisiones de activos que no se consideren existencias, el ingreso a imputar se determinará por la diferencia entre el derecho a cobrar recibido en contraprestación y el valor contable neto del activo entregado.

61. Los ingresos por prestación de servicios y cesiones de bienes patrimoniales, efectuadas en régimen de Derecho Privado, habrán de registrarse por el importe de la contraprestación convenida sin incluir en ningún caso el importe de los impuestos legalmente repercutibles ni las cantidades satisfechas por cuenta del deudor.

62. Los ingresos derivados de adquisiciones de carácter lucrativo (herencias, legados y donaciones), deberán registrarse por el valor establecido en su correspondiente tasación pericial.

63. Los ingresos derivados de disminuciones de obligaciones se registrarán por la diferencia entre el valor del pasivo que se minorará y el activo que, en su caso, se da de baja,

## **3. APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS GENERALES A CASOS ESPECÍFICOS**

64. Una vez establecidos los criterios generales respecto al concepto, reconocimiento y medida de los derechos e ingresos, en este capítulo se va a centrar el análisis en la aplicación de los mismos a determinados ingresos de Derecho Público, que son de exclusiva percepción por los entes a los que va dirigido el presente documento.

1. Tasas
2. Precios públicos
3. Exacciones parafiscales
4. Contribuciones especiales
5. Impuestos
6. Cotizaciones sociales
7. Recargos sobre impuestos
8. Multas y sanciones pecuniarias
9. Recargo de apremio
10. Derechos de cobro derivados de la gestión de recursos de otros entes
11. Derechos recaudados a través de oficinas liquidadoras

65. Las transferencias y subvenciones recibidas, tanto corrientes como de capital, aunque cumplen las características establecidas en el concepto de ingresos no han sido objeto de estudio en el presente documento, ya que la problemática se analiza en el documento de «Transferencias y Subvenciones» dedicado a su análisis de forma monográfica. No obstante todo lo establecido en la segunda parte del presente documento “Criterios Generales” les es de aplicación subsidiaria.

### 3.1. y 3.2. **Tasas y Precios públicos**

66. Tanto la tasa como el precio público son ingresos de derecho público que se exigen como consecuencia de una contraprestación realizada por la Administración. Aunque se diferencian por su naturaleza jurídica, que establece distinta relación entre la Administración y un tercero según se trate de una tasa o un precio público, a efectos contables su tratamiento es similar.

#### *Tasas*

67. Los ingresos por tasas han de reconocerse en el momento en el que éstas sean recaudadas o sean exigidas por la Administración correspondiente, esto es, cuando tenga lugar el nacimiento del derecho a cobrarlas mediante la realización del acto que las liquide. Teniendo en cuenta en ambos casos, que no serán objeto de devolución si la prestación no llega a realizarse por causa imputable al sujeto pasivo.

Por lo que se refiere a la imputación presupuestaria de los derechos liquidados por tasas habrá de efectuarse con arreglo al «Principio de imputación de la transacción» al presupuesto del ejercicio en el que tenga lugar el nacimiento de los derechos a cobrar.

68. En cuanto al momento en el que tiene lugar el nacimiento del derecho de cobro derivado de una tasa hay que distinguir en función del hecho imponible del que se derivan entre:

- a) Tasas procedentes de una transacción única, que podrán exigirse:
  - Cuando se inicie la prestación del servicio.
  - Cuando se realice la actividad.

- Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente que no se realizará o tramitará sin que se haya efectuado el pago correspondiente.
  1. Cuando se inicie la prestación del servicio la Administración correspondiente puede girar la oportuna liquidación por la que nace un derecho de cobro cuya contrapartida será el correspondiente ingreso por prestación de servicios. Razones de practicabilidad y materialidad justifican la imputación en dicho momento del correspondiente ingreso, teniendo en cuenta que no procederá la devolución de su importe si la prestación no se finaliza por causa imputable al sujeto pasivo. Ejemplo de éstas son las tasas por inspección y control sanitario.
  2. Cuando se realice la actividad. Una vez realizada la misma la Administración practicará el acto de liquidación de la tasa que da origen al nacimiento del derecho de cobro y al registro del ingreso correspondiente, así como a su aplicación al presupuesto de ingresos del ejercicio.
  3. Para las tasas cuyo pago ha de realizarse con la solicitud del sujeto pasivo para la iniciación de la actuación o del expediente correspondiente, el ingreso derivado de aquéllas ha de reconocerse en el momento de presentación de la solicitud, esto es, en el momento en el que son recaudadas, dado que la actuación no se realizará si no se ha efectuado su pago y que no procederá la devolución del importe recaudado si la actuación no llega a efectuarse por causa imputable al sujeto pasivo. Por lo que se refiere a su imputación presupuestaria deberá realizarse al presupuesto del ejercicio en el que se cobren.

b) Tasas exigidas como consecuencia de prestación de servicios que se extienden durante un período de tiempo.

El ingreso derivado de esta categoría de tasas debe reconocerse con carácter general cuando éstas sean recaudadas o cuando se efectúe el acto liquidatorio que las cuantifique, no obstante cuando el importe de la recaudación de dichas tasas sea importante respecto a los ingresos totales del ente que las perciba y el período de imputación se encuentre a caballo entre dos ejercicios contables, deberá practicarse la asignación de dichos ingresos a los intervalos de tiempo a que se refiere.

En cuanto a la imputación presupuestaria de los derechos de cobro derivados de estas tasas habrá de realizarse al presupuesto del ejercicio en el que se recauden o se efectúen los correspondientes actos de liquidación.

Dentro de esta última categoría de tasas por prestación de servicios que se extienden durante un período de tiempo, cabe destacar las tasas de devengo periódico cuya liquidación se efectúa con base en registros, censos y padrones. Estas tasas tienen la particularidad de que poseen una cierta estabilidad en cuanto a la composición del censo de contribuyentes y a las cuotas a pagar.

Este tipo de tasas se liquidan anualmente con base en registros, padrones o matrículas mediante la aprobación formal de la correspondiente lista cobratoria por la autoridad competente.

La primera vez, sin embargo, que el sujeto pasivo entra a formar parte del registro, censo o padrón, se liquidará de forma individualizada el importe a pagar correspondiente y en dicho momento, en el que la tasa es exigible, nace el derecho de cobro y ha de realizarse la imputación del correspondiente ingreso.

En los ejercicios subsiguientes el reconocimiento del ingreso derivado de las mismas habrá de efectuarse en el momento de la aprobación formal de la lista cobratoria, instante en el que habrá de registrarse también el correspondiente derecho de cobro.

## *Precios Públicos*

69. Los Precios Públicos son aquellos ingresos públicos que se exigen como consecuencia de:

1.—La utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

2.—Las entregas de bienes asociadas a determinadas prestaciones de servicios.

3.—Las prestaciones de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho Público que no tengan el carácter tributario de la tasa.

70. En cuanto al momento de reconocimiento del ingreso y del derecho de cobro a él asociado, estará en función del hecho del que se deriven:

1. Los ingresos procedentes de precios públicos derivados de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público deberán reconocerse como tales cuando tenga lugar el nacimiento del derecho a cobrarlos, mediante el correspondiente acto administrativo de cuantificación del mismo, que habrá de efectuarse cuando se conceda la utilización privativa o aprovechamiento especial, teniendo en cuenta que si una vez concedidas no llega a producirse tal utilización o aprovechamiento por causa imputable al deudor no serían objeto de devolución.

2. Los precios públicos exigidos por entrega de bienes accesorios a determinadas prestaciones de servicios se reconocerán como ingreso en el momento de la entrega de los citados bienes, momento en el que ha de reconocerse el derecho de cobro derivado de aquél, mediante la realización del oportuno acto administrativo de liquidación.

3. El tratamiento contable de los ingresos derivados de los precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades será similar al establecido para las tasas provenientes de prestación de servicios y realización de actividades. Esto es, el ingreso y el derecho de cobro de él derivado habrá de registrarse en el momento en el que sean exigibles mediante la realización por la Administración correspondiente de los actos de liquidación, teniendo en cuenta que una vez iniciada la prestación del servicio si éste no llega a finalizarse por causa imputable al deudor no habrá lugar a la devolución de su importe.

No obstante, para prestaciones de servicios que se extiendan durante un período de tiempo, si el importe correspondiente a dichas prestaciones es importante con respecto al resto de ingresos del ente y el período asignado a dicho precio se encuentra a caballo entre dos ejercicios contables deberá asignarse el ingreso a los intervalos de tiempo a que se refiera.

71. En cuanto a la imputación presupuestaria de los ingresos y derechos de cobro derivados de la exigencia de un precio público, ésta habrá de efectuarse, de acuerdo con el principio contable de «Imputación de la transacción» al presupuesto del ejercicio en el que se realicen los correspondientes actos de liquidación.

### **3.3. Exacciones parafiscales**

72. La Ley General Tributaria establece que: participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo.

Por el contrario, participan de la naturaleza de las tasas cuando no concurren estos requisitos.

Por tanto, para el tratamiento de los ingresos y derechos de cobro derivados de éstas, le será de aplicación con carácter general lo establecido para cada una de las anteriores categorías de ingresos a cuya naturaleza sean asimiladas.

### 3.4. Contribuciones especiales

73. Las contribuciones especiales son descritas por la Ley General Tributaria, como aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Las cantidades recaudadas sólo podrán destinarse a sufragar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio por cuya razón se hubiesen exigido, y no podrán ser superiores a dichos gastos. Son, por tanto, recursos afectados.

El devengo tributario de las contribuciones se producirá, dependiendo del tipo de contraprestación:

- a) En el caso de establecimiento o ampliación de un servicio, cuando éste comience a prestarse.
- b) Para la realización de obras públicas, cuando se termine la obra, o cada una de las fracciones de obra, si es que es fraccionable.

74. Una vez producido el devengo tributario, se procederá a la realización de las correspondientes liquidaciones para ser giradas a los sujetos pasivos. Estas liquidaciones suponen la identificación de los sujetos pasivos, la base y la cuantificación de las cuotas definitivas. Por tanto, la realización del acto administrativo de liquidación determina el nacimiento del derecho a cobrar la correspondiente contribución, por lo que habrá de efectuarse su registro contable.

Será el acto administrativo liquidatorio el que determine el momento del reconocimiento del derecho de cobro derivado de la contribución especial.

75. El ingreso derivado de la percepción de la contribución especial, habrá de registrarse en el momento en el que se efectúe la liquidación, esto es, simultáneamente al reconocimiento del derecho de cobro.

76. Por lo que se refiere a la imputación presupuestaria de la contribución especial, habrá de efectuarse de acuerdo con el principio contable de «Imputación de la transacción» al presupuesto del ejercicio en el que se liquiden los derechos de cobro derivados de aquéllas.

77. Las cantidades que se exijan a los sujetos pasivos con carácter previo a la realización de las obras, y calculadas según los costes previstos para el año siguiente, tendrán la consideración de anticipos recibidos, que se cancelarán una vez establecido o ampliado el servicio o realizadas las obras, con el acto administrativo de la liquidación.

A la hora de exigir el anticipo se reconocerá en su caso un derecho de cobro de carácter presupuestario, cuya contrapartida será una cuenta de pasivo representativa del anticipo.

### 3.5. Impuestos

78. Los impuestos son ingresos de Derecho Público que se exigen sin contraprestación como consecuencia de que el sujeto pasivo posee una cierta capacidad económica puesta de manifiesto mediante la realización de determinados actos o hechos de naturaleza jurídica o económica establecidos por Ley.

Al ser ingresos sin contraprestación el reconocimiento de los mismos ha de efectuarse cuando surjan los derechos de cobro que los mismos originan.

La contabilización por tanto, del ingreso y del correspondiente derecho de cobro derivados de un determinado impuesto habrá de efectuarse con carácter general cuando se realice el acto administrativo que lo cuantifique, en virtud del cual tiene lugar el nacimiento del derecho de cobro.

Por lo que se refiere a la imputación presupuestaria del derecho de cobro derivado de un impuesto se efectuará de acuerdo con el principio contable de «Imputación de la transacción» al presupuesto del ejercicio en el que se liquide.

79. En este punto y con base en la regulación legal actual cabe distinguir los siguientes procedimientos de exacción de los impuestos que afectan al reconocimiento contable de los ingresos y derechos de cobro por ellos generados:

- a) Procedimiento general
- b) Impuestos liquidados en base a censos, padrones o listas cobratorias
- c) Declaraciones autoliquidadas

#### A) *Procedimiento general*

80. El procedimiento general hace referencia a los impuestos cuya gestión se inicia con la declaración de sujeto pasivo de la realización del hecho imponible o bien como consecuencia de la actuación investigadora de los correspondientes órganos administrativos.

En ambos casos, la Administración tiene conocimiento de la realización del hecho imponible y en base a los datos suministrados por el sujeto pasivo o recabados por ella misma puede cuantificar la deuda tributaria que posteriormente habrá de notificar al deudor.

El acto administrativo por el cual se practica la liquidación del impuesto es el que origina el nacimiento del derecho de cobro y en dicho momento ha de realizarse la imputación contable del correspondiente ingreso.

En cuanto a la imputación presupuestaria se efectuará también en el momento de la realización del acto administrativo liquidatorio al presupuesto del ejercicio en curso.

#### B) *Impuestos liquidados en base a censos, padrones o listas cobratorias*

81. Los impuestos liquidados en base a censos, padrones o listas cobratorias, son impuestos de carácter periódico cuyo devengo tributario es anual. Se trata de impuestos directos que poseen una cierta estabilidad en cuanto a la composición del censo de contribuyentes y a las cuotas recaudadas.

En este tipo de impuestos, la Ley obliga o permite a la Administración iniciar el procedimiento tributario sin la previa declaración del sujeto pasivo.

La primera vez, sin embargo, debe iniciarse el procedimiento por declaración, que se denomina de alta, y, a partir de ese momento, si no existe declaración que modifique la inicial, o así resulte de la actuación administrativa, la Administración cada año exigirá de oficio el correspondiente pago.

Para los ingresos derivados de las declaraciones de alta se sigue un procedimiento análogo al general regulado para los impuestos, en el que tras la declaración del sujeto pasivo, la Administración practica la correspondiente liquidación que implica el registro contable tanto del ingreso correspondiente como del derecho de cobro derivado de éste, así como su imputación al presupuesto del ejercicio corriente.

A partir de la primera declaración, o declaración de alta de los sujetos pasivos, estos pasan a formar parte de un censo o padrón de contribuyentes del impuesto en cuestión. Partiendo de dicho censo, la Administración cada año inicia el procedimiento tributario a la fecha del devengo del tributo relativo a los sujetos pasivos incluidos en el censo. La administración correspondiente realizará la liquidación anual del impuesto, relacionando las liquidaciones en una lista cobratoria o padrón, que una vez aprobada por la autoridad competente sirve de base para expedir los recibos de cada uno de los contribuyentes y exigir el pago del impuesto.

El reconocimiento del derecho de cobro y del ingreso, así como su imputación presupuestaria, se realizará a la aprobación formal por la persona competente de dicha lista cobratoria, hecho que en este tipo de impuestos constituye el acto de la liquidación.

### C) *Declaraciones autoliquidadas de impuestos*

82. Las declaraciones autoliquidadas son aquéllas de naturaleza tributaria, en las que el propio sujeto pasivo o contribuyente realiza la declaración del hecho imponible, y en base a los datos declarados lleva a cabo la liquidación del impuesto determinando la cuota tributaria. El sujeto pasivo también tiene la obligación de efectuar el ingreso en el momento de presentar la declaración-liquidación o autoliquidación.

Son consecuencia de la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, impuesta y regulada por la Ley de determinados impuestos.

Se crea una situación, mediante la cual la administración del Ente público recibe declaraciones-autoliquidaciones e ingresos de los sujetos pasivos sin que medie una previa liquidación y notificación por su parte, como en el procedimiento general de los impuestos.

Se pueden recibir en el Ente tres clases de declaraciones-autoliquidaciones:

1. Declaraciones-autoliquidaciones, cuyo resultado es una cuota a pagar por el sujeto pasivo. Sin embargo se plantean los dos casos siguientes:

- a) El más general, en el que la declaración-liquidación o autoliquidación es entregada por el sujeto pasivo acompañada del pago de la cuota correspondiente, cumpliendo con todas sus obligaciones tributarias.

Contablemente, el registro del derecho de cobro y del ingreso correlativo se efectuará en el momento en que se han recibido los dos elementos mencionados, es decir, la autoliquidación del sujeto pasivo, y su justificante del pago de la cuota del impuesto.

- b) En segundo lugar puede que el sujeto pasivo solamente entregue su declaración-liquidación, pero no hace efectivo el importe resultante de la misma. En este caso, el contribuyente puede también seguir dos actuaciones distintas, las de solicitar o no el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda, lo cual dará lugar a la iniciación de distintos procedimientos por parte de la Administración.

Sin embargo, en contabilidad, el reconocimiento del derecho de cobro y del ingreso, se hará igualmente una vez recibida en la administración del Ente la declaración-liquidación mediante la realización de la oportuna liquidación con base en los datos aportados por el sujeto pasivo en dicha declaración autoliquidada, sin perjuicio de las posteriores anotaciones contables que sea pertinente hacer para reflejar los hechos que se deriven de la aplicación del procedimiento seguido por la Administración en cada caso.

2. Declaraciones-autoliquidaciones, que no dan lugar a deuda alguna ni a favor ni en contra del Ente.

Este tipo de autoliquidaciones no generan apunte contable alguno.

3. Declaraciones-autoliquidaciones, en las que el resultado de la liquidación es una deuda a favor del sujeto pasivo que ha de ser satisfecha por el Ente.

Si el contribuyente renuncia a su derecho a recibir de la administración del Ente el importe que le corresponde, la situación es análoga al segundo tipo de declaraciones-autoliquidaciones y no se produce anotación contable.

Pero si el contribuyente no renuncia a su derecho de crédito frente al Ente, éste inicia el procedimiento administrativo correspondiente que implica las oportunas comprobaciones y finaliza con el acuerdo de reconocimiento de la deuda correspondiente a favor del sujeto pasivo (formalización del acuerdo de devolución).

En este momento en que se ha aceptado la cuantía y procedencia de la deuda, en contabilidad, se habrá de registrar un menor ingreso, o en su caso, si existiese, procederá a aplicar la provisión correspondiente, a la vez que se reconoce una obligación por la cuantía que proceda.

83. Con posterioridad a su recepción, las declaraciones-liquidaciones serán objeto de uno o varios controles o métodos de comprobación, que pueden referirse tanto a medios mecánicos de revisión como a la actuación directa de los órganos de gestión y/o de inspección del Ente. Estas comprobaciones pueden dar como resultado modificaciones en la liquidación realizada o en la declaración, y en definitiva una corrección de la deuda tributaria, la cual había servido de medida para el reconocimiento del derecho de cobro y del ingreso.

Estos cambios en la deuda, por las nuevas liquidaciones efectuadas por la Administración con base en sus comprobaciones, puede que deriven en dos tipos de circunstancias:

- a) Una deuda tributaria mayor que la inicialmente reconocida. En cuyo caso dará lugar al reconocimiento contable de un derecho de cobro y de un ingreso, por la diferencia entre la cuota ya modificada, y la anteriormente reconocida. Esto se realizará en el momento en que la liquidación del sujeto pasivo se modifique, o se sustituya por una nueva con base en los sistemas de comprobación empleados.
- b) Una deuda tributaria inferior a la inicialmente reconocida. Dará lugar a una anulación de los derechos y disminución de los ingresos previamente registrados, por la diferencia entre la cuota tributaria anterior y la recientemente calculada.

### 3.6. Cotizaciones sociales

84. Las cotizaciones sociales son ingresos de Derecho Público y que a los efectos de este documento han sido consideradas como una categoría de ingresos sin contraprestación.

Las cotizaciones sociales dan lugar a ingresos que se detraen de forma obligatoria a los pertenecientes a un sistema de previsión social, por el hecho de su pertenencia al mismo.

85. Se pueden distinguir dos grandes tipos teniendo en cuenta los obligados al pago de la contribución:

1. Por un lado, la aportación de los trabajadores o empleados, que se descuenta con carácter general, directamente de la nómina de los trabajadores o funcionarios y es el empleadorco-

responsable el que debe ingresar su importe en el Ente que tenga el derecho a su percepción; estos descuentos se realizan mensualmente con independencia de cuando surja la obligación de ingresarlos.

2. Por otro lado, la aportación del empleador, o cuantía que corre a cuenta del mismo por su condición de empleador.

Ambas aportaciones son ingresadas en el Ente correspondiente, con la periodicidad establecida o acordada con arreglo a la normativa vigente.

86. Es importante además la clasificación de las cotizaciones sociales resultante de marcar una línea divisoria en los regímenes de previsión existentes que da lugar a los siguientes dos grupos de cotizaciones sociales:

1. Cotizaciones de los regímenes especiales de funcionarios.
2. Cotizaciones a la seguridad social.

Estas dos clases de cotizaciones constituyen dos grandes grupos, distintos por las relaciones que se establecen entre los sujetos implicados en cada uno de ellos, así como por entrañar distintos procedimientos en su gestión y administración.

## 1. Cotizaciones de los regímenes especiales de funcionarios

87. Dentro de este grupo de cotizaciones sociales, se distinguen a su vez tres categorías de cotizaciones:

- a) Cuotas de derechos pasivos
- b) Cuotas de funcionarios
- c) Aportaciones obligatorias de la Entidad Empleadora a Mutualidades de funcionarios

### a) *Cuotas de derechos pasivos*

88. Las cuotas de derechos pasivos constituyen aportaciones de los empleados o funcionarios. La exacción de las cuotas abarca las siguientes modalidades:

- Para los funcionarios que prestan sus servicios directamente en la Administración del Estado, la exacción se realiza mediante la retención de su importe en cada nómina que se haga efectiva a los funcionarios.

Contablemente se puede registrar el derecho de cobro y el ingreso por este tipo de cotización social, en el momento en que se produce el pago de las respectivas nóminas, ya que es ahí cuando se retienen las cuotas y con ello se produce el cobro de las mismas.

- En el caso de funcionarios que prestan sus servicios en la Administración Institucional del Estado o en alguna otra Administración Pública distinta del Estado, es el Ente pagador de las nóminas de los empleados el que retiene el importe de la cuota de derechos pasivos; posteriormente y por cada mes se lleva a cabo el pago de las mismas, a la vez que entrega la relación detallada de su procedencia.

La contabilización del reconocimiento del derecho de cobro y del ingreso correspondiente se

realizará en el momento en que se reciba el cobro junto con la información relativa a los descuentos realizados, ya que con anterioridad no se conoce con exactitud la cuantía a registrar.

- Por último, si por cualquier causa no fuera posible la detracción de la cuota en nómina, el funcionario deberá ingresar mensualmente en el Tesoro, directamente las cantidades correspondientes a la cuota que vaya devengando.

La contabilización requerida de derechos de cobro y de ingresos se habrá de practicar al recibir el cobro correspondiente, a no ser que para dicho cobro corresponda su devengo a un momento anterior, y se disponga de información suficiente para realizar el registro contable en dicho momento.

## b) *Cuotas de funcionarios a mutualidades*

89. Constituyen estas cuotas las aportaciones de los funcionarios a las Mutualidades de previsión social, por su pertenencia a las mismas.

El sistema de exacción, implica su detracción mensual en la nómina de los funcionarios por el Ente que las satisface, realizando éste posteriormente el pago de las cuotas a la Mutualidad correspondiente.

Pueden existir diferencias en la periodicidad con que unos y otros Entes realizan el pago a la Mutualidad:

- Como norma general se satisface mensualmente, dentro de los primeros días del mes siguiente al que se han retenido, a la vez que se remite relación explicativa de las cuotas.

En este caso se producirá un registro contable en la Mutualidad titular de los ingresos, para el reconocimiento del derecho de cobro y del ingreso a la recepción del cobro correspondiente, a no ser que con anterioridad se disponga de la información necesaria para poder hacerlo al finalizar el mes al que corresponden.

- Para determinadas situaciones de funcionarios, se produce el pago de cuotas a la Mutualidad por parte del Ente retenedor, con una periodicidad trimestral.

En este caso como no se dispone de la información necesaria hasta el momento del cobro trimestral, habrá de retrasar hasta entonces el reconocimiento de los derechos de cobro e ingresos por las cuotas que corresponden.

Existen además cuotas que se detraen de nómina en un mes distinto al que pertenecen, son las correspondientes a funcionarios de la Administración Civil del Estado en las situaciones de licencias por asuntos propios o suspensión en firme, los cuales se detraen en la primera nómina que se produce al causar nuevamente alta, para lo cual se produce un descuento de la cantidad que corresponde al mes de la citada nómina y una mensualidad de las transcurridas en las citadas situaciones administrativas, sistema que se continúa en sucesivas nóminas hasta que se produce la extinción de los devengos correspondientes a los períodos de licencia o suspensión.

Los registros contables de reconocimiento de derechos de cobro y de ingresos que corresponden a estas cuotas, se podrán realizar junto con los que se realizan para las cuotas del mes en que efectivamente son detraídos.

La imputación presupuestaria de los derechos de cobro derivados de estos ingresos habrá de efectuarse al presupuesto del ejercicio en el que se produzca el reconocimiento contable de los derechos de cobro.

### c) *Aportaciones obligatorias de la entidad empleadora a mutualidad de funcionarios*

90. El reconocimiento contable del derecho a cobrar derivado de la aportación obligatoria del Estado u otro Ente Público a las distintas Mutualidades de Funcionarios estará en función del procedimiento de efectividad y fijación de tales aportaciones regulado en cada caso.

Así se pueden distinguir los siguientes supuestos:

- Cuando establecida una cuantía anual prevista de la aportación del empleador, se efectúen entregas a cuenta mensuales sobre dicha cuantía anual (tal y como se establece para la Mutualidad de Funcionarios de la Administración Civil del Estado), la Mutualidad podrá reconocer el derecho de cobro relativo a dichas entregas a cuenta, mensualmente con independencia de que se hayan percibido o no los fondos, ya que su importe está predeterminado. Simultáneamente al reconocimiento del derecho, se podrá efectuar la correspondiente aplicación al presupuesto del ejercicio y la imputación del ingreso.

Practicada la liquidación definitiva anual, las diferencias que pudieran surgir con la cuantía anual prevista se reconocerán en el ejercicio en el que se produzca tal liquidación y se aplicarán al Presupuesto en vigor en dicho ejercicio.

- Cuando el procedimiento regulado establece que la Mutualidad ha de practicar la liquidación de tales aportaciones (tal es el caso de Instituto Social de las Fuerzas Armadas, la Mutualidad General Judicial y la Mutualidad Nacional de Previsión de la Administración Local), el reconocimiento del derecho de cobro derivado de las mismas así como del ingreso del que se derivan habrá de efectuarse, siguiendo el criterio general, cuando se practiquen dichas liquidaciones. La imputación presupuestaria se efectuará simultáneamente al reconocimiento del derecho, al presupuesto del ejercicio en el que dicho reconocimiento tenga lugar.

## 2. Cotizaciones a la Seguridad Social

91. Los empresarios y empleadores son los sujetos responsables del cumplimiento de la obligación de cotizar e ingresar las aportaciones propias y las de sus trabajadores en su totalidad en la Tesorería General de la Seguridad Social.

Los empresarios y empleadores han de efectuar la liquidación de las cuotas por mensualidades vencidas o por otro período superior previamente autorizado y han de ingresar su importe dentro del mes siguiente al período a que se refiere la liquidación.

La Seguridad Social no conoce el importe de las cuotas a percibir, en tanto no reciba la correspondiente autoliquidación de las mismas y las cobre. Por tanto, el reconocimiento del ingreso y del derecho de cobro por cotizaciones sociales habrá de realizarse conforme se vayan percibiendo los fondos que de ellas se derivan.

En cuanto a la imputación presupuestaria de los derechos de cobro derivados de las cotizaciones habrá de efectuarse también cuando éstas se perciban.

### 3.7. Recargos sobre impuestos

92. Los recargos sobre impuestos son ingresos públicos que se exigen sin contraprestación por los mismos hechos imposables por los que se exigen los impuestos sobre los que recaen. Supone un incremento del importe a percibir por un determinado impuesto, por lo que se liquidan conjuntamente con el mismo. La gestión del recargo se realiza por el mismo ente que tenga atribuida la gestión del impuesto a que se refieren.

93. En este punto y en función de que el ente que tenga atribuida la gestión sea titular o no del ingreso derivado del recargo y/o del impuesto se pueden distinguir varias situaciones:

1. El recurso derivado de ambas figuras corresponde a la entidad gestora. En este caso el tratamiento contable del recargo es análogo al del impuesto, por lo que es de aplicación todo lo establecido en el apartado 3.5 «Impuestos» de la tercera parte del presente documento.
2. El recurso derivado del impuesto corresponde a la entidad gestora, no obstante el recurso derivado del recargo, corresponde a otra entidad.

En este caso, el ente titular del recargo no gestiona su propio recurso por lo que no tiene conocimiento de las liquidaciones ni cobros referentes al mismo, en tanto no se lo comuniquen a la entidad gestora.

Por tanto, el reconocimiento de ingresos y la correspondiente aplicación presupuestaria de los derechos derivados de aquéllos se realizará cuando se tenga conocimiento de su importe, bien mediante la percepción de los fondos entregados por el gestor o mediante la comunicación documental del gestor de los derechos liquidados y cobrados por cuenta de aquél.

3. El recurso derivado del impuesto no corresponde a la entidad gestora sino a otra entidad, siendo únicamente el recurso derivado del recargo el que corresponde a la entidad que gestiona ambas figuras.

Por lo que se refiere al tratamiento contable del recargo, como en el caso 1, es de aplicación todo lo establecido en el presente documento en el apartado 3.5 «Impuestos» de la tercera parte.

### 3.8. Multas y sanciones pecuniarias

94. Las multas y sanciones pecuniarias, en adelante multas, son ingresos de Derecho Público detraídos sin contraprestación y de forma coactiva, como consecuencia de la comisión de infracciones al ordenamiento jurídico.

95. El reconocimiento contable de los ingresos derivados de multas se efectuará cuando se recauden las mismas o cuando en el ente que tenga atribuida la potestad para su imposición surja el derecho a cobrarlas.

El nacimiento del derecho de cobro derivado de multas se producirá cuando el Ente impositor cuente con un título legal ejecutivo con que hacer efectivo dicho derecho de cobro.

96. La existencia de tal título ejecutivo, en el caso de las multas se produce, en cualquiera de los casos siguientes:

- 1) Por la emisión del acto de imposición de la sanción por el órgano revestido de competencia legal para ello. Dicho acto administrativo será título suficiente para el reconocimiento del

derecho a cobrar la multa siempre que legalmente se establezca la ejecutividad del mismo desde el momento en que se dicte.

- 2) Cuando la legislación reguladora de las multas establezca la ejecutividad del acto de imposición en un momento posterior al de su emisión:
  - a) Por el transcurso del plazo legalmente establecido, en cada caso, para que el infractor reclame el acto de imposición de la sanción, sin que se haya producido tal reclamación.
  - b) Por resolución confirmatoria del acto de imposición en el último recurso posible a interponer por el sujeto infractor con anterioridad a la ejecutividad del acto.

97. Por último, por lo que se refiere a la imputación presupuestaria de los derechos de cobro derivados de multas habrá de efectuarse al presupuesto del ejercicio en el que se reconozcan, esto es, cuando el Ente impositor cuente con un título ejecutivo legal para exigirlos o bien, si el cobro es anterior, simultáneamente, en el momento de su recaudación,

### 3.9. Recargo de apremio

98. El recargo de apremio es un ingreso de Derecho Público que se exige sin contraprestación y como consecuencia del impago de cualquier deuda de Derecho Público en el período voluntario establecido para su cobro.

99. Una vez transcurrido el período voluntario de cobro y no realizado el mismo, la Administración competente tiene derecho a la exigibilidad de dicho recargo.

Luego en dicho momento, podrá registrarse el derecho de cobro derivado del recargo, efectuar su aplicación presupuestaria y por tanto, podrá realizarse la imputación a la cuenta de resultados del ingreso correspondiente.

100. Cuando la gestión de cobro de un determinado ingreso público sea realizada por un agente distinto de su titular, el derecho de cobro, su aplicación presupuestaria y la imputación a resultados del ingreso correspondiente al recargo de apremio que pudiera llevar incorporado, habrán de efectuarse por el importe íntegro del recargo, sin descontar el precio que se paga por la gestión de cobro, que tendrá la consideración de gasto de acuerdo con el principio, contable público de «No compensación» y el principio presupuestario de «Presupuesto bruto»,

101. Cabe distinguir los siguientes casos:

1. Liquidaciones previamente notificadas por la Administración.

En este caso, la Administración conoce una vez transcurrido el período voluntario de ingreso, el importe concreto del recargo de apremio ya que proviene de una liquidación previamente practicada por ella. Por lo tanto no habría problema, en cuanto a su cuantificación, para registrar el recargo de apremio, al finalizar el período voluntario de ingreso.

2. Declaraciones-Autoliquidadas.

En los ingresos públicos cuyo procedimiento de ingreso es el de declaración autoliquidada hay que distinguir dos casos:

- 2.1. Declaraciones-autoliquidadas presentadas en plazo pero sin ingresar el importe correspondiente en todo o en parte.

En este caso el recargo de apremio se devengaría al día siguiente de finalizado el plazo de ingreso en período voluntario y para la parte no ingresada.

Ya que el contribuyente ha realizado una autoliquidación, la Administración conoce el importe de la misma y la parte no ingresada, por lo que puede efectuar el registro contable del recargo de apremio.

- 2.2. Declaraciones-autoliquidadas presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo. En este caso se devenga un recargo único (excluidos interés de demora y sanciones), y ya que el contribuyente ha realizado una autoliquidación la Administración conoce el importe de la misma, por lo que puede realizar la cuantificación del recargo y por tanto el registro contable y su imputación al presupuesto en vigor.

### 3.10. **Derechos de cobro derivados de la gestión de recursos de otros entes**

102. La existencia de esta categoría de derechos a cobrar en una entidad contable responde al caso concreto en el que dicha Entidad liquide, administre y recaude recursos pertenecientes a otras entidades diferentes.

Tal circunstancia no debe confundirse con los denominados servicios de tesorería que puede prestar el sujeto contable a otras entidades, ya que en este último caso la entidad que presta el servicio actúa como un mero recaudador de fondos, sin que surja en ella ningún derecho de cobro, sino únicamente un pasivo en el momento de percibir los fondos.

103. En el caso de derechos de cobro derivados de la gestión de recursos de otros entes, el titular del derecho a cobrar es la entidad administradora de los mismos, no obstante, los recursos que generan dichos derechos de cobro pertenecen a otro ente, por lo que para la entidad gestora no son recursos propios y no deben figurar como tales en su presupuesto de ingresos. Por tanto, los derechos de cobro que gestiona pertenecen a la categoría de derechos a cobrar no presupuestarios.

104. En cuanto al momento en el que debe de efectuarse el registro contable de tales derechos de cobro no presupuestarios estará en función del procedimiento de exacción regulado, en cada caso, según el tipo de ingreso.

Así para aquellos recursos cuya exacción requiera un acto administrativo liquidatorio que posteriormente habrá de ser notificado al deudor, de forma individual o colectiva, el derecho a cobrar surge en el ente gestor, en el momento en el que éste practica la correspondiente liquidación o cuantificación de la deuda.

Para aquellos recursos cuyo procedimiento de exacción se realice con base en declaraciones-autoliquidadas realizadas por el propio sujeto pasivo, el nacimiento del derecho de cobro en la entidad gestora se producirá en el mismo momento en el que se recibe la declaración-autoliquidada y se cobra.

105. Dado que estos derechos de cobro no se derivan de recursos del ente, su registro no implica el reconocimiento de ingresos, sino que habrá de efectuarse con una contrapartida acreedora. Tal contrapartida se transformará en una obligación de pago para el gestor en el momento en el que se recauden los fondos derivados de tales derechos a cobrar.

106. Por último y por lo que se refiere a la entidad titular de los recursos gestionados, habrá de reconocer el ingreso derivado de los mismos y realizara su correspondiente aplicación presupuestaria cuando tenga conocimiento de su importe, bien mediante la percepción de los fondos entregados por el gestor o mediante la comunicación documental del gestor de los derechos liquidados y cobrados por cuenta de aquél.

### **3.11. Derechos recaudados a través de oficinas liquidadoras**

107. Cuando determinados recursos pertenecientes a una administración pública son liquidados y recaudados por oficinas ajenas a la estructura orgánica de dicha entidad, el reconocimiento contable de los derechos de cobro y la imputación a la cuenta de resultados de los ingresos de los que se deriven habrá de efectuarse cuando se tenga conocimiento de su importe, mediante la percepción de los fondos remitidos por tales oficinas liquidadoras, o mediante la comunicación documental de los derechos liquidados y cobrados por cuenta de la entidad.

108. En cuanto a la imputación presupuestaria de los derechos de cobro anteriores habrá de efectuarse simultáneamente al reconocimiento contable de los mismos.

**DOCUMENTOS 3**  
**OBLIGACIONES Y GASTOS**

## 1. INTRODUCCIÓN

1. El presente documento, que recibe el n.º 3 de los de la colección de Principios y Normas Contables Públicas, tiene por objeto el tratamiento contable de las «obligaciones y gastos» y presenta por finalidad establecer una serie de criterios y normas contables con arreglo a las que se ha de realizar dicho tratamiento.

En unión del documento n.º 2, relativo a los «derechos e ingresos», integra un conjunto de normas generales que, de alguna manera, ha de tenerse en cuenta en los pronunciamientos que en lo sucesivo se realicen en relación a operaciones o masas patrimoniales concretas, tales como «endeudamiento», «inmovilizado», etc., etc.

Asimismo, al recoger ambos documentos los criterios generales de reconocimiento de los ingresos y gastos, se está anticipando el concepto del resultado económico-patrimonial que será objeto de estudio y pronunciamiento en documento independiente.

2. Como se ha indicado, el documento trata sobre dos elementos contables claramente diferenciados, pero íntimamente relacionados, tales como son, por una parte «los gastos» y por otra «las obligaciones». Para cada uno de ellos, en la parte segunda relativa a «Criterios generales», se da adecuada respuesta a las tres interrogantes básicas que plantea la normalización contable:

- a) ¿Qué es?; es decir, concepto.
- b) ¿Cuándo?; es decir, criterio de reconocimiento.
- c) ¿Por cuánto?; es decir, criterio de medidas o cuantificación.

Sin tener intención ahora de entrar a analizar en detalle los conceptos que, sobre las obligaciones y gastos se establecen en los párrafos 1 y 24, respectivamente, si es muy interesante resaltar que el uso tradicional de estos términos viene siendo confuso y equívoco, debido a la diversidad de significados con que se vienen utilizando. El presente documento, en unión del resto que van a integrar la colección, pretende asimismo establecer una normalización terminológica; así, de acuerdo con ello, por gasto se entenderá siempre lo que se define en el referenciado párrafo 24, es decir, «flujos que configuran el componente negativo del resultado...», etc., diferenciándolo de otras expresiones tales como «gasto presupuestario», «presupuesto de gastos», etc.

Los «ingresos», de acuerdo con lo establecido en el documento n.º 2 serán los «flujos que configuran el componente positivo del resultado...», etc.

Los derechos a cobrar serán activos y las obligaciones a pagar serán pasivos, etc.

La correlación de los «ingresos» del ejercicio con los «gastos» del mismo, conformarán el resultado desde un punto de vista económico-patrimonial de acuerdo con lo que, en el documento n.º 1 se establece en el principio de correlación de ingresos y gastos.

Este resultado es diferente al denominado «resultado presupuestario», deducido de la liquidación del presupuesto; las diferencias entre éstas y otras magnitudes serán objeto de estudio en el documento n.º 7 relativo a los resultados de los entes gubernamentales, por lo que, ahora, no se entra en su explicación. No obstante, lo que si interesa destacar, en este momento, es que el análisis económico-patrimonial es siempre más amplio que el estrictamente presupuestario ya que no todo el fenómeno económico-financiero de una administración pública o ente gubernamental tiene encaje en el campo presupuestario. Por tanto, en la elaboración de este conjunto de principios, criterios y normas contables se ha tenido presente que en el ámbito de una administración pública se van a dar siempre dos tipos de operaciones: presupuestarias y las no presupuestarias. Las primeras son las derivadas de la ejecución del presupuesto (de ingresos o del de gastos; son, sin duda alguna, las más importantes). Las segundas son aquellas operaciones que, por su propia naturaleza nunca tendrán encaje en la institución presupuestaria, tal como el presupuesto está regulado en la actualidad. En la concepción tradicional de la contabilidad pública, este tipo de operaciones, al no tener encaje en el presupuesto, no se consideraban, por lo que, dicha contabilidad se identificaba con la presupuestaria.

Es evidente que si la contabilidad en general, y por lo tanto la denominada «pública», se concibe como un sistema de elaboración y comunicación de la información y que los estados mediante los que se comunica dicha información, han de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, el análisis estrictamente presupuestario es, a todas luces insuficiente, no dando cumplimiento al objetivo de la «imagen fiel».

Por lo acabado de exponer el fenómeno presupuestario no ha podido ser ignorado a la hora de elaborar los criterios contables, por lo que se han tenido que emitir criterios sobre la incidencia o no incidencia presupuestaria de determinadas operaciones.

3. En el apartado B del punto 2.2., se establece el criterio general de reconocimiento de gastos. Se trata de dar respuesta a la pregunta sobre el cuándo se han de reconocer los gastos; es decir, dar criterios sobre la imputación temporal de los gastos.

La cuestión relativa a la imputación temporal de los ingresos y gastos y, en general, de las transacciones a registrar es, sin duda alguna una de las más cruciales y problemáticas de la contabilidad, de la que no queda excluida la pública, en cuyo campo, en los últimos años la cuestión indicada ha sido, y está siendo, objeto de un interesante debate. Por ello, es oportuno dedicarle un espacio especial.

Tradicionalmente en la contabilidad pública se ha venido aplicando el criterio de caja. Como es bien conocido, de acuerdo con este criterio las transacciones y los hechos se reconocen sólo cuando se recibe o se paga dinero, es decir, sólo cuando producen entradas o salidas de caja.

Ahora bien, desde hace bastantes años, este principio ha sido cuestionado, aconsejándose que en la contabilidad pública se aplique el criterio del devengo al igual que ocurre en el ámbito de la contabilidad empresarial.

Hace ya más de 20 años las Naciones Unidas, en su Manual de Contabilidad del Gobierno, al tratar de las bases de contabilidad a aplicar, decía que *«tradicionalmente, las cuentas de gobierno se han llevado en efectivo (reflejando los pagos) para cumplir los requisitos de la justificación contable. Se trata de un método sencillo, pero como se centra en los pagos (desembolsos) sólo proporciona un mínimo de información financiera. Al pasar los años, los gobiernos han tratado de consolidar el control de los pagos aplicando la base de las obligaciones. Este procedimiento suministra más información para fines de administración, ya que proporciona datos sobre las obligaciones y los pagos. En los últimos tiempos y ante la expansión y mayor complejidad de las operaciones del gobierno, se ha adoptado en varios países la base de valores devengados, que constituye el sistema más completo y útil, sobre todo cuando se aplican presupuestos por programas*

y realizaciones. Proporciona la visión más cabal de las actividades financieras y debe admitirse como objetivo»<sup>(8)</sup>.

Mucho más recientemente, el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contables (I.F.A.C.) en su Estudio n.º 1 relativo a la información financiera de los gobiernos nacionales, se pronuncia sobre el criterio de caja en términos similares al señalar en el párrafo 86 lo siguiente: «En cualquier caso, la información suministrada de acuerdo con la base de contabilidad de caja acerca de la situación financiera de un gobierno o unidad es incompleta. Los informes financieros no informan sobre el valor de los inventarios de activos no-monetarios, pasivos (que pueden requerir flujos de dinero en el futuro) o los costes de suministrar los servicios (necesarios para las valoraciones de eficiencia). Esta base de contabilidad, de esta forma, refleja una visión más estrecha de la rendición de cuentas que aquélla reflejada en estados financieros preparados sobre la base del devengo. La base de caja es probable que resulte en informes financieros que no son suficientemente comprensivos para dar a los gestores, u otros tomadores de decisiones, de la información financiera que necesitan por motivos de tomas de decisión»<sup>(9)</sup>.

Resulta pues bastante evidente que en la actualidad no se cuestiona la necesidad de aplicar el criterio de devengo, si realmente se quiere que la contabilidad pública satisfaga los fines que se le demanda; difícilmente puede admitirse que si se ha de calcular la eficiencia de los servicios públicos, ello pueda realizarse sin aplicar el criterio de devengo. De acuerdo con esta línea de pensamiento, en el documento n.º 1 relativo a los Principios Contables Públicos se establece como uno de ellos, el de devengo. Al igual que en el Plan General de Contabilidad Español del año 1990, el principio de devengo público dice que «la imputación temporal de ingresos y gastos debe hacerse 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 aquéllos». Hasta aquí la enunciación de ambos principios es casi literalmente coincidente; sin embargo, el de contabilidad pública continúa diciendo que «se entenderá que los ingresos y gastos se han realizado cuando surjan los derechos u obligaciones que los mismos originen. No obstante, la imputación de los derechos y obligaciones al correspondiente presupuesto requerirá que previamente se dicten los actos administrativos de reconocimiento del derecho o de la obligación derivados del hecho económico»<sup>(10)</sup>.

Este principio de devengo plantea una primera cuestión a estudio que no es exclusiva de la contabilidad pública sino que de alguna manera es anterior a ella, ya que está planteada en el ámbito de la contabilidad empresarial. Tal como hacen los profesores Montesinos Julve, García Benau y Vela Bargues<sup>(11)</sup> cabe plantearla preguntándonos sobre qué se entiende por devengo, ya que —y seguimos a los citados autores— «la forma con que más frecuentemente se presenta el concepto y el principio del devengo en contabilidad es la de introducir su aplicación por contraposición al criterio de caja».

Como quiera que la interpretación del criterio de caja no presenta mayores problemas, en el principio de devengo, lo que resulta inequívoco es que la imputación temporal de los ingresos y gastos no se realizará en función de las corrientes monetarias.

---

<sup>(8)</sup> Naciones Unidas: «Manual de Contabilidad del Gobierno» 1970. N.º de ventas S. 70.XVI.3.

<sup>(9)</sup> Comité para el Sector Público de la Federación Internacional de Contables (IFAC). «Estudio N.º 1 sobre la información financiera presentada por los Gobiernos Nacionales». 1991.

<sup>(10)</sup> IGAE. Documento N.º 1 s/«Principios Contables Públicos». 1991.

<sup>(11)</sup> Montesinos Julve; García Benau y Vela Bargues. «El principio del devengo: Algunas reflexiones en tomo a su concepto y aplicación en Contabilidad». Trabajo publicado en «Lecturas sobre Principios Contables» Monografía 13 de AECA. 1989.

En opinión de los autores citados, «*el devengo, en una primera aproximación, equivale al reconocimiento en función de corrientes reales de ingresos y gastos, produciéndose el hecho de que se reconocerán sin que todavía hayan sido cobrados o pagados, por lo que deberán registrarse los derechos y obligaciones correspondientes*»<sup>(12)</sup>.

En la misma línea que la expresada se manifiestan, en nuestro país, otros autores tales como Tua Pereda y Moisés García. Para el primero, «*las transacciones se imputan desde el momento en que las mismas se perfeccionan jurídicamente, es decir; desde que el bien o servicio ha entrado o salido en la esfera jurídica de control de la unidad económica, produciéndose asila corriente económica, y sin atender, por lo tanto, a la corriente financiera*»<sup>(13)</sup>.

En opinión de Moisés García el principio de devengo debería enunciarse de la forma siguiente: «*los ingresos y los gastos se consideran realizados cuando nazca el derecho a percibirlos y la obligación de satisfacerlos*». Asimismo propugna el suprimir el párrafo que hace referencia a las corrientes reales y financieras, por ser confuso ya que todo gasto e ingreso es una composición de ambos tipos de corrientes que se dan simultáneamente<sup>(14)</sup>.

A la vista de lo expuesto, se puede llegar a unas primeras conclusiones sobre lo que, respecto al principio del devengo, se establece en el documento n.º 1 de Principios Contables Públicos:

- 1.ª De manera inequívoca se recomienda como criterio general de reconocimiento de los ingresos y gastos, el de devengo frente al criterio de caja.
- 2.ª Pretende aclarar o interpretar que la «corriente real» de bienes y servicios se entenderá realizada cuando surjan los correlativos derechos y obligaciones.

En el presente documento, relativo a los gastos (así como el documento n.º 2 relativo a los ingresos), se recoge la misma interpretación del devengo —como lógicamente no podía ser de otra manera— al asociar el reconocimiento de los gastos al surgimiento de las correlativas obligaciones (párrafo 41). Ahora bien, al tratarse de un desarrollo de los principios generales contenidos en el tantas veces citado Documento n.º 1, en éste y en el resto de documentos se emiten normas concretas considerando dichos principios como «un todo», por lo que determinados aspectos quedan mejor matizados, interpretados e incluso redactados. Al tal respecto, es de destacar que pocas veces se hace referencia a principios contables considerados aisladamente, ya que, como se ha expuesto, la finalidad de los presentes documentos es la de emitir criterios y normas en relación a determinados elementos patrimoniales u operaciones, interpretando en conjunto el cuadro de Principios Contables Públicos.

El tercer aspecto a considerar es al que hace referencia el último párrafo del principio público del devengo que dice así: «*No obstante, la imputación de los derechos y obligaciones al correspondiente presupuesto requerirá que previamente se dicten los actos administrativos de reconocimiento del derecho o de la obligación derivados del hecho económico*» (15)

De acuerdo con este criterio, en el párrafo 42 del presente documento se establece que «los gastos que surjan de la ejecución del presupuesto de gastos se imputarán cuando, de acuerdo al proce-

---

(12) Montesinos Julve; García Benau y Vela Bagues, op. cit.

(13) Tua Pereda. «Significado y funcionamiento conceptual de los Principios Contables». Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. N.º 9. 1984.

(14) Moisés García. «El PGC no es un modelo contable para la empresa de negocios, aunque debiera serlo». Revista Partida Doble. N.º 1. Mayo de 1990.

(15) IGAE, op. cit.

dimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos administrativos de reconocimiento de la obligación». (Ver asimismo párrafos 13 y 14).

Como fácilmente se deduce de la simple lectura de los criterios expuestos, lo que se pretende es asociar el reconocimiento de los gastos que surjan como consecuencia de la ejecución del presupuesto de gastos, al reconocimiento de las correlativas obligaciones presupuestarias.

Este planteamiento, que probablemente suscite críticas, está plenamente justificado si se tiene en cuenta el entorno en que nos movemos. De acuerdo con lo que se establece en el capítulo primero del Documento n.º 1, entre las varias notas que caracterizan el entorno económico-jurídico de las administraciones públicas, cabe destacar, a los efectos que ahora interesan, dos de ellas:

- a) El sometimiento al régimen presupuestario; y,
- b) El sometimiento al principio de legalidad.

Se ha entendido que cualquier planteamiento que olvidara estas dos notas estaría condenado al fracaso. Se ha optado, por tanto, por un principio de devengo tamizado por el peso específico que el régimen presupuestario y la legalidad tienen en el mundo de las administraciones públicas o entes gubernamentales.

4. Llegado a este momento del análisis del principio público del devengo, cabría preguntarse sobre dónde cabe encuadrarlo entre los diferentes criterios conocidos.

Han sido muchas las aportaciones que sobre el particular se han realizado; desde la ya citada clasificación de las Naciones Unidas que, en su Manual de Contabilidad del Gobierno del año 1970, distingue tres criterios: a) el de efectivo; b) el de las obligaciones y, c) el de valores devengados, hasta el más reciente pronunciamiento del I.F.A.C., en cuyo Estudio n.º 1 ya citado, distingue entre: a) base de contabilidad de caja; b) base de devengo; c) bases del devengo modificado o caja modificada y, d) bases de las cuentas nacionales. Precisamente, y partiendo de este estudio del Comité del Sector Público del I.F.A.C., el Auditor General del Canadá (16) distingue los siguientes principios o bases de contabilidad:

#### 1. PRINCIPIO DE CAJA

- a) Mide el flujo de recursos monetarios.
- b) Reconoce las transacciones y los hechos tan sólo cuando producen entradas o salidas de caja. Los únicos activos y pasivos son los recursos monetarios.
- c) Los «resultados» de un periodo se miden por la diferencia entre lo ingresado en caja y lo pagado por ella.

#### 2. PRINCIPIO DE DEVENGO GLOBAL O TOTAL

- a) Mide el flujo de recursos financieros y físicos.
- b) Reconoce las transacciones y los hechos cuando tienen lugar, con independencia de cuando son pagados o percibidos en caja.

— Los ingresos reflejan las cantidades que nos debieron durante el año, hayan sido o no recaudadas.

---

<sup>(16)</sup> J. A. McDonald. Auditor General de Canadá. Comunicación presentada en el Seminario organizado por el Comité del Sector Público de la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) sobre «Mejora de Gestión en el Sector Público». Lisboa. Octubre 1991.

- Los gastos reflejan el valor de los bienes y servicios consumidos durante el año, hayan sido o no pagados.
  - Los costes de los activos de larga duración son diferidos y reconocidos cuando los activos se utilizan para prestar el servicio.
- c) Los estados financieros mostrarían el grado en que los costes de los servicios prestados durante el periodo fueron cubiertos con los ingresos reconocidos durante el mismo.

Es el único principio de contabilidad que suministra información suficiente para evaluar los resultados atendiendo a los costes de los servicios, a la eficiencia y a las realizaciones.

### 3. PRINCIPIOS MODIFICADOS

#### 3.1. Principio de Caja modificado:

- a) Mide el flujo de los recursos financieros actuales.
- b) Reconoce no sólo los ingresos y desembolsos de caja producidos en el periodo, sino también los flujos de caja producidos tras la conclusión del mismo si están relacionados con transacciones y hechos que ocurrieron antes de la finalización del mencionado periodo.

#### 3.2. Principio atendiendo al gasto.

- a) Mide el flujo de los recursos financieros totales.
- b) Reconoce las transacciones y los hechos cuando tienen lugar, con independencia de cuando son pagados o ingresados en caja.

Los costes de los activos fijos se consideran gastos cuando son adquiridos y no cuando se consumen.

- c) Muestra la medida en que los ingresos fueron suficientes para satisfacer los gastos.

A la vista de la tipología expuesta, el principio público del devengo, tal como está redactado en el Documento n.º 1, cabría identificarlo con la base de las obligaciones del Manual de la O.N.U., o con el principio modificado del devengo que, el Auditor General del Canadá denomina «atendiendo al gasto».

Sin embargo, los grupos de trabajo encargados de la elaboración de los documentos relativos a los gastos e ingresos ampliaron este principio con la clara intención de acercarse lo más posible al principio del devengo global o total. Refiriéndonos en concreto al gasto, cabe destacar las notas siguientes:

- 1.<sup>a</sup> Los gastos pueden tener su origen, no sólo en el surgimiento de obligaciones, sino también en la variación de activos (parágrafos 24 y 41).
- 2.<sup>a</sup> El concepto del gasto, que en cualquier caso ha de implicar un decremento en el patrimonio neto de la entidad (parágrafos 24 y 41), se ha establecido en función del carácter económico de la transacción (parágrafo 28), diferenciándose claramente entre los conceptos gasto e inversión.
- 3.<sup>a</sup> Dentro del concepto de gastos se incluyen las «pérdidas» (parágrafos 29 y 30).
- 4.<sup>a</sup> Las variaciones de activo contempladas en la definición de gasto pueden tomar la forma de salida o de corrección de un valor contable (parágrafo 31).

Las correcciones de valor contable pueden tener como origen alguno de los siguientes (parágrafo 34 y siguientes):

- Depreciación efectiva sufrida por elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial.
  - Depreciación duradera que no se considere definitiva.
  - Depreciación irreversible y distinta de la amortización sistemática.
- 5.<sup>a</sup> Por último, en el párrafo 42 se prevé la posibilidad de reconocer, al menos a la fecha de corte o fin de periodo, gastos efectivamente realizados aunque no hayan sido dictados los correspondientes actos administrativos de reconocimiento de las obligaciones.

No cabe duda que si se consigue aplicar estos criterios se habrá dado un paso enormemente importante en orden a mejorar la información sobre la realidad económico-financiera de nuestras administraciones públicas. Aunque el coste de dicha aplicación pueda parecer no proporcionado en relación a la mejora, no por ello debe dejarse de plantear como objetivo a alcanzar.

En cualquier caso, cualesquiera que fuera la aptitud o talante con que nos enfrentemos a este problema, podemos terminar diciendo, con el Auditor General del Canadá, que: «*El desafío para todos los que estamos implicados en la contabilidad gubernamental es encontrar el equilibrio entre la exhaustividad de la información, la veracidad de la medida y los costes de la información recopilada*»<sup>(7)</sup>.

## 2. CRITERIOS GENERALES

### 2.1. Tratamiento de las obligaciones

#### A. Concepto y características de obligación

1. Obligación es una deuda actual, cierta o estimada, que supone un pasivo para la parte deudora, proveniente de transacciones, acuerdos o acontecimientos de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria acaecidos en un tiempo pasado, en virtud de la cual la entidad se ha comprometido a realizar, al vencimiento de la misma, una prestación evaluada económicamente.

2. La definición de obligación identifica sus características esenciales. Las condiciones a cumplir para que dicho elemento se registre contablemente se especifican en el párrafo 11.

3. Las obligaciones que se reconozcan con cargo al presupuesto de gastos serán registradas en cuentas específicas que muestren la gestión desde el punto de vista presupuestario. A estos efectos, se distinguirá entre rúbricas representativas de obligaciones reconocidas como consecuencia de la ejecución del presupuesto de gastos y rúbricas representativas de otras obligaciones.

4. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 7 las obligaciones nacen de la Ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según Derecho, las generen. Desde un punto de vista económico las obligaciones se originan como consecuencia de operaciones que supongan un incremento de activos, la generación de gastos o la sustitución por otras obligaciones anteriores.

---

<sup>(7)</sup> J. A. McDonald. Auditor General del Canadá, op. cit.

5. Es necesario distinguir, a efectos de este documento, entre una obligación y un encargo futuro, ya que, en este último, la decisión de adquirir bienes o incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación.

6. Las obligaciones se clasifican en:

a) Ciertas y estimadas.

b) A corto y largo plazo. Dentro del corto plazo, las presupuestarias se dividirán en presupuesto corriente y presupuestos cerrados.

7. En referencia al primero de los criterios citados en el párrafo anterior cabe distinguir entre *obligaciones ciertas* y *obligaciones estimadas*. Las primeras se caracterizan porque su determinación se obtiene de forma objetiva y exacta tanto en lo concerniente al plazo, fijado por las partes, como a la cuantía de la aportación que debe realizar la parte deudora.

En cambio las obligaciones estimadas o provisiones que no supongan correcciones del valor de los activos, se determinan utilizando criterios que, si bien son fiables, implican un cierto grado de subjetividad tanto en su cuantificación como en la fijación del plazo de su vencimiento.

Su inclusión en este documento, que supone una concepción amplia de la definición de obligación dada en el párrafo 1 atiende, fundamentalmente, a la aplicación del principio de prudencia contenido en el documento n.º 1 Principios Contables Públicos.

8. Las obligaciones se clasifican entre *largo y corto plazo* teniendo en cuenta el plazo previsto para el vencimiento. Su consideración se realiza en función de que dicho plazo sea o no superior a un año respecto a la fecha de cierre del periodo contabilizado.

Dentro del corto plazo, las obligaciones presupuestarias se estructuran en obligaciones de *presupuesto corriente* y obligaciones de *presupuestos cerrados*. Las primeras se caracterizan porque han sido reconocidas durante el periodo de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo, mientras que las segundas representan las obligaciones reconocidas y pendientes de cancelar en 31 de diciembre anterior con cargo a los créditos del presupuesto vigente en el año anterior o anteriores.

Las obligaciones procedentes de operaciones de carácter comercial realizadas por determinadas entidades públicas tendrán una consideración análoga.

9. Las obligaciones se extinguen, normalmente, mediante su pago, no obstante existen otras formas de cancelación de obligaciones, tales como la compensación con un derecho, la sustitución con otra deuda, la condonación y la prescripción. Todas estas formas deben cumplir los requisitos que señale la normativa vigente en cada momento.

## B. Reconocimiento de las obligaciones

10. El reconocimiento de una obligación es el proceso por el cual se incorpora al balance un elemento que cumpla las características descritas en el párrafo 1.

11. Será requisito previo al reconocimiento de una obligación, el cumplimiento por parte del acreedor de la prestación a su cargo. Esta regla, denominada del «servicio hecho», será de general aplicación salvo lo establecido en los párrafos siguientes.

En los supuestos de obligaciones no recíprocas de la entidad, en las que no exista prestación a cargo de un tercero, el reconocimiento de una obligación habrá de estar en todo caso condicionado

al nacimiento del derecho del acreedor en virtud de la Ley o acto administrativo que, según la legislación vigente, lo otorgue.

La realización de la prestación o, en su caso, del derecho del acreedor ha de quedar adecuadamente acreditado ante el órgano de la entidad que haya de reconocer la obligación mediante la aportación de los documentos pertinentes y, en su caso, el examen o inspección física de los bienes entregados.

12. Se podrán reconocer obligaciones, sin haber cumplido previamente el acreedor la prestación a su cargo, en los siguientes casos:

- a) Cuando existan procedimientos administrativos legalmente establecidos que dispongan la realización de pagos sin la previa aportación ante el órgano de la entidad que haya de reconocer la obligación de la documentación justificativa de la realización de la prestación o del derecho del acreedor. Su análisis se contempla en el apartado 3.1.
- b) Cuando el contrato que rija las prestaciones entre la entidad y un tercero, se contemple el sistema de «abonos a cuenta» por operaciones preparatorias realizadas por el contratista.

La salida de recursos derivados de estas obligaciones reconocidas tendrán la consideración de pagos a buena cuenta y como tales sujetos a rectificaciones y variaciones posteriores. Su análisis se realiza en el párrafo 78.

- c) En todos aquellos contratos que, regidos fundamentalmente por la normativa privada, incorporen cláusulas que impliquen la realización de pagos antes de la prestación convenida.

13. Como criterio general, y sin perjuicio de lo indicado en los párrafos siguientes, las obligaciones se registrarán en el momento en el que se dicten los correspondientes actos de reconocimiento y liquidación.

14. En el caso de que las obligaciones sean consecuencia de la ejecución del presupuesto de gastos, la aplicación al pertinente presupuesto en vigor será simultánea a su registro contable.

15. Las obligaciones derivadas de pasivos financieros asumidos por la entidad se registrarán, en rúbricas representativas de obligaciones no presupuestarias, atendiendo a los criterios establecidos en el documento n.º 5 «Endeudamiento Público». Llegado su vencimiento se aplicará lo establecido en los párrafos 13 y 14 anteriores.

16. Las obligaciones derivadas de devoluciones de ingresos se registrarán cuando se dicte el correspondiente acuerdo de devolución, tal y como se establece en el documento n.º 2 relativo a «De-rechos a cobrar e ingresos».

17. Al menos a fecha de cierre del período deberán registrarse aquellas obligaciones que, no habiéndose dictado aún el correspondiente acto formal administrativo de reconocimiento y liquidación, se deriven de bienes y servicios efectivamente recibidos por la entidad. Análogo tratamiento tendrán los intereses devengados y no vencidos como consecuencia de pasivos financieros.

18. También podrán reconocerse obligaciones cuya evaluación se realiza mediante métodos estimativos. Su registro se realizará a fin de ejercicio, en los supuestos de estimación anual, o bien en el momento del nacimiento de la responsabilidad que vayan a cubrir.

### *C. Cuantificación de las obligaciones*

19. La cuantificación de las obligaciones a pagar es el proceso mediante el cual se determina la cantidad monetaria por la que aquellas han de incorporarse al balance.

20. Con carácter general las obligaciones, provenientes o no de la ejecución del presupuesto de gastos, se cuantificarán por su valor de reembolso. Dicho valor, que debe de considerarse como la cantidad a pagar en el momento de su vencimiento, estará formado por el principal de la deuda más, en su caso, los rendimientos implícitos que se pudieran haber pactado en la financiación de la operación.

Se entenderán como rendimientos implícitos aquellos gastos financieros incorporados al valor de reembolso cuyo vencimiento, al ser inherente al principal, coincide con el de la deuda. Respecto a dichos rendimientos, que vendrán determinados por la diferencia entre el precio de adquisición del bien o servicio recibido (valor entregado) y el valor de reembolso, se sanearán o imputarán anualmente a resultados del ejercicio conforme a un criterio financiero establecido por un período de tiempo que en ningún caso debe ser superior al fijado para la devolución de la deuda.

21. Con independencia de lo expresado en el párrafo anterior, las cuentas representativas de obligaciones también recogerán los intereses explícitos devengados durante el período contable a considerar. Dichos intereses suponen los gastos financieros originados por la utilización de capitales ajenos pactados al margen del valor de reembolso y que no forman parte del mismo. Su vencimiento puede o no coincidir con el de la deuda.

22. Las obligaciones a pagar concertadas en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio existente en la fecha de la operación, ajustándose a fin del período contable al tipo vigente en ese momento. Las diferencias negativas serán consideradas en todo caso como un gasto del ejercicio. En caso de que el tipo de cambio al cierre suponga una menor cuantía de la obligación a pagar se atenderá a lo dispuesto en el documento n.º 5 «Endeudamiento Público».

23. También se podrán contabilizar obligaciones cuyo valor de reembolso, en el momento del registro, se determine mediante cálculos estimativos. Dicha estimación debe cumplir con lo expresado en el documento n.º 1 «Principios Contables Públicos» respecto a los «Requisitos de la información contable».

## 2.2. Tratamiento de los gastos

### A. *Concepto y características de los gastos*

24. Gastos son aquellos flujos que configuran el componente negativo del resultado, producidos a lo largo del ejercicio económico por las operaciones conocidas de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia de la variación de activos o el surgimiento de obligaciones, que implican un decremento en los fondos propios de la entidad.

25. La definición de gastos identifica sus características esenciales. Las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan contablemente se especifican en el párrafo 41.

26. Los gastos pueden presentarse de diferentes formas, en el estado de resultados, al objeto de suministrar información relevante para la toma de decisiones. En este sentido, la información facilitada debe estar al servicio de los fines de gestión, control y análisis y divulgación que describe el documento n.º 1 «Principios Contables Públicos».

27. Las distintas formas de agrupación de los gastos permite presentar diversas medidas del resultado. El análisis y significado de cada una de ellas no es el propósito de este documento, por lo que serán objeto de estudio en otro pronunciamiento.

28. El concepto de gasto definido en este documento se ha establecido en función del carácter económico de la transacción, sin perjuicio del significado que dicho término tiene en el ámbito presupuestario.

29. La definición de gastos incluye tanto, los que surgen como consecuencia del ejercicio de las actividades y funciones que constituyen el principal objeto de la entidad, como las pérdidas definidas en el párrafo siguiente.

30. Son pérdidas aquellas partidas que afectan directamente a los fondos propios de la entidad y determinan, en consecuencia, de manera inmediata la disminución del mismo. Aunque normalmente surgen de operaciones atípicas de la entidad, también pueden tener origen en operaciones ordinarias y típicas.

Se diferencian, por lo tanto, de los gastos por el hecho de no ser necesaria su comparación con los ingresos del período para precisar la variación neta de los fondos propios habida en el ejercicio contable.

No obstante lo anterior, al participar de las características enunciadas en el párrafo 24, no se consideran, a efectos de este documento, que constituyan un elemento diferente.

31. Las variaciones de activo contempladas en la definición de gasto pueden tomar la forma de salida o de corrección de su valor contable.

32. Las salidas de activo son aquellas bajas de inventario de un bien derivadas de su entrega a un tercero o consumo interno que implican una disminución de los fondos propios de la entidad. En los supuestos de entrega a un tercero de bienes no conceptuados como existencias, el gasto o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de mercado del bien o derecho recibido en contraprestación y el valor contable neto del activo entregado. La extinción de derechos se asimila a la baja de inventario de un bien a los efectos de calcular el gasto o pérdida que pudiera producirse con motivo de su cancelación.

No obstante, se podrán establecer otros criterios de cuantificación del gasto o pérdida producida para determinadas salidas de activo o extinción de derechos distintos al anteriormente indicado.

33. Deben considerarse como existencias, y por tanto inventariarse, aquellos activos circulantes susceptibles de almacenamiento poseídos por la unidad para su venta o consumo interno en el curso ordinario de su gestión o bien para su transformación o incorporación al proceso productivo. Para la mencionada consideración prevalecerá la verdadera naturaleza económica de las funciones y actividades a desarrollar sobre la cualificación legal atribuida al sujeto contable.

Las compras que no cumplan las condiciones anteriormente señaladas tendrán el mismo tratamiento contable que el resto de gastos por naturaleza del ejercicio, realizándose la imputación temporal, fundamentalmente, atendiendo a los principios de devengo y de importancia relativa.

34. Los gastos y pérdidas que reflejen las correcciones del valor contable de un activo, pueden tener como origen alguno de los siguientes:

- Amortización sufrida por elementos patrimoniales del Inmovilizado material e inmaterial.
- Depreciación duradera que no se considere definitiva.
- Depreciación irreversible y distinta de la amortización.

35. La amortización del inmovilizado recogerá en todo caso la depreciación anual correspondiente a los bienes clasificados como patrimoniales derivada de su funcionamiento, uso, disfrute u

obsolescencia. También recogerá la depreciación de los bienes de dominio público afectos a servicios públicos.

Respecto a los bienes demaniales destinados al uso general se atenderá al tratamiento que se establezca para los mismos.

36. Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá de dolar una provisión. Esta provisión se considerará como cuenta compensatoria del bien de que se trate y se deducirá por lo tanto a efectos de establecer su valoración. El gasto representa la dotación del ejercicio a la provisión correspondiente.

37. Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización la pérdida reflejará directamente la disminución del valor del bien o derecho correspondiente. Dentro de este concepto deben incluirse las pérdidas no realizadas, conceptuadas como aquellas correcciones de valor negativas que no se reflejan mediante la dotación de las provisiones descritas en el párrafo anterior.

38. Los gastos pueden surgir, también, de obligaciones reales o estimadas. Son obligaciones reales aquellas, legalmente exigibles, en las que se ha recibido la prestación o en las que, en virtud de acuerdos, la entidad se compromete a realizar una actividad sin esperar a cambio una contraprestación. En cuanto a las obligaciones estimadas se hace referencia a ellas en los párrafos 7 y 18.

39. Constituyen también gastos, las pérdidas, realizadas o no, que provengan de correcciones de valor al alza de determinadas partidas que recojan obligaciones reales.

## B. *Criterio general de reconocimiento de gastos*

40. El reconocimiento de gasto es el proceso de imputar al ejercicio una partida que cumpliendo las características enunciadas en el párrafo 24 satisface los requisitos establecidos en el párrafo siguiente.

El reconocimiento de un gasto implica la descripción de la partida correspondiente y su cuantificación en unidades monetarias.

La cuantificación de las partidas que constituyen gasto es objeto de análisis en los párrafos 52 a 58.

41. Para reconocer contablemente un gasto han de cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que se haya producido un hecho contable que implique un decremento en el patrimonio neto de la entidad asociado a una variación de activos o surgimiento de obligaciones. El reconocimiento del gasto ha de realizarse simultáneamente al momento en que se registren las variaciones de activo u obligaciones que los mismos originan.
- b) Que la partida tenga un coste o un valor que pueda ser medido con fiabilidad. Dentro de este requisito cabe incluir el uso de estimaciones razonables como un método válido para cuantificar ciertos gastos.

El reconocimiento no puede ser sustituido en ningún caso por medio de notas u otro material explicativo.

42. La imputación temporal de gastos debe de hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos. Los gastos que surjan de la ejecución del presupuesto se imputarán cuando, de acuerdo al procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos

administrativos. No obstante, al menos a fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos administrativos, también deberán reconocerse en el estado de resultados los gastos efectivamente realizados por la entidad hasta dicha fecha,

Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se entenderá que los gastos se han realizado cuando se reconozcan los incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos que conlleven las correspondientes operaciones.

43. Los gastos se reconocen en el estado de resultados del ejercicio atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos enunciado en el documento n.º 1 «Principios Contables Públicos».

También formarán parte de la cuenta de resultados del ejercicio los gastos y pérdidas no relacionadas con las operaciones corrientes de la entidad.

44. Cuando la asociación con los ingresos no pueda establecerse tal como se expone en el principio de correlación de ingresos y gastos, estos últimos se reconocerán en el estado de resultados del ejercicio con base en procedimientos sistemáticos y racionales de distribución,

45. Los gastos o pérdidas que puedan producirse como consecuencia de la entrega a terceros de activos no conceptuados como existencias, se reconocerán en el estado de resultados del ejercicio en el que se transfiera su titularidad.

46. Los diversos componentes del gasto que constituyen el coste de las existencias vendidas se reconocerán en el estado de resultados del mismo ejercicio en el que se produce el ingreso derivado de la venta de dichos bienes.

47. Los gastos o pérdidas que puedan producirse como consecuencia de la extinción de derechos por causas distintas al cobro se registrarán cuando se dicten los correspondientes actos administrativos.

48. El reconocimiento de gastos que representan la depreciación efectiva sufrida por elementos patrimoniales del Inmovilizado material e inmaterial, se hará en función de procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Dichos procedimientos de distribución serán diseñados con el fin de que se reconozca el gasto durante los ejercicios contables en los que los activos sirvan para realizar las actividades que conforman el objeto de la entidad.

49. Los gastos que representan las dotaciones a las provisiones por depreciación duradera que no se considere definitiva, se reconocerán en el estado de resultados del ejercicio en el que se conozca la pérdida de valor de los elementos patrimoniales correspondientes.

50. La depreciación irreversible distinta de la amortización se reconocerá como gasto en el estado de resultados del ejercicio en el que el bien o derecho afectado deje de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activo en el balance de situación con el mismo valor.

51. Se reconocerá como gasto del ejercicio en el estado de resultados, los incrementos de obligaciones que no se correlacionen con partidas de activo reales.

No obstante lo anterior, podrán aplicarse procedimientos sistemáticos y racionales de distribución, durante la vigencia de la deuda, a las diferencias que puedan surgir entre el activo recibido y las obligaciones reconocidas en la emisión de deuda pública u otros títulos análogos.

### *C. Cuantificación de los gastos*

52. La cuantificación de los gastos es el proceso mediante el cual se determina la cantidad monetaria por la que aquéllos han de imputarse al ejercicio.

Para poder expresar un elemento en unidades monetarias es necesario que tengan un coste o un valor susceptible de medida fiable, tal como enuncia el párrafo 41.

53. A los efectos del párrafo anterior, se ha de entender la fiabilidad como la cualidad del método de medición que asegura la bondad de la cuantificación. El uso de un determinado método de medida aplicado a una partida puede conducir a una cantidad exacta o a una estimada, sin que ello pueda ser menoscabo de su fiabilidad. Cuando la estimación no pueda ser considerada como razonable no dará lugar a que el elemento sea reconocido en el ejercicio.

54. Los gastos derivados de las dotaciones a la amortización de bienes del inmovilizado se cuantificarán por el importe en que éstos se hayan depreciado durante el período, teniendo en cuenta para su cálculo la vida útil del bien, el uso y la posible obsolescencia.

55. Los gastos o pérdidas originados por depreciaciones de carácter reversible o irreversible no sistemáticas se computarán por la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable.

56. En el caso de transmisiones de activos que no se consideren existencias, el gasto a imputar será la diferencia entre el valor de mercado del bien o derecho recibido en contraprestación y el valor contable neto del activo entregado, salvo que se establezcan criterios especiales. En el caso de bienes conceptuados como existencias el importe del gasto a imputar vendrá dado por el coste de los bienes vendidos.

57. Los gastos que surjan de obligaciones se registrarán por el importe de la contraprestación recibida o, en caso de no existir ésta, por la cantidad que la entidad se compromete a pagar a un tercero. En el caso de aquellas obligaciones en que el importe exacto no se conozca, se utilizarán métodos o estimaciones que ofrezcan garantías de fiabilidad.

58. El análisis de los gastos que se puedan producir por la emisión de deuda pública, así como los que puedan derivarse de la asunción de deudas son objeto de estudio en el documento n.º 5 «Endeudamiento Público».

### **3. CRITERIOS APLICABLES A DETERMINADOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y GASTOS**

59. Los gastos y pérdidas, atendiendo a la naturaleza económica de la operación, se clasifican en:

- a) Consumo de existencias
- b) Gastos de personal
- c) Gastos financieros
- d) Tributos
- e) Suministros y servicios exteriores
- f) Subvenciones y transferencias
- g) Dotaciones a las amortizaciones y las variaciones de las provisiones
- h) Pérdidas y gastos extraordinarios

- a) El consumo de existencias vendrá determinado por las compras de activos definidos en el párrafo 96 y la variación habida entre el inventario inicial y final de los mismos.

- b) Los gastos de personal reflejarán las retribuciones, cuotas de la Seguridad Social y demás gastos sociales devengados durante el ejercicio por el personal al servicio de la entidad.
- c) Los gastos financieros recogerán los derivados de la financiación de funcionamiento o financiamiento recibida por la entidad, no incluyéndose los servicios bancarios y similares.
- d) Los tributos se registrarán en el caso de que el sujeto contable sea contribuyente y que los mismos no supongan un aumento en el precio de adquisición de los activos comprados.
- e) Los suministros y servicios exteriores recogerán bienes y servicios de naturaleza diversa realizados por empresas ajenas a la entidad y que no constituyen una compra de existencias o no formen parte del precio de adquisición de otros activos.
- f) Las subvenciones y transferencias son aquellos desplazamientos patrimoniales realizados por la entidad que no tienen una contrapartida directa por parte de los beneficiarios. La distinción entre unas y otras radica en la afectación o no a un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Podrán ser corrientes o de capital.
- g) Las dotaciones a las amortizaciones y las variaciones de las provisiones reflejan las correcciones negativas de un activo producidas, respectivamente, por una depreciación originada por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia o por una depreciación duradera de carácter reversible.
- h) Las pérdidas y gastos extraordinarios recogerán los producidos por la enajenación o baja total o parcial de activos que no tienen la consideración de existencias o que se producen por operaciones atípicas e infrecuentes de la entidad. Igualmente comprenderán las modificaciones de derechos u obligaciones de presupuestos cerrados, así como aquellos gastos o pérdidas significativas correspondientes a ejercicios anteriores.

60. Los gastos anteriormente enunciados se pueden producir, tal y como indica el párrafo 24, como consecuencia de la variación de activos o el surgimiento de obligaciones.

Los derivados de la variación de activos, los producidos por la asunción de pasivos financieros y las transferencias y subvenciones, aunque cumplen las características establecidas en el concepto de gasto, y en consecuencia les es de aplicación subsidiaria todo lo indicado en la segunda parte del presente documento «Criterios Generales», no son objeto de un estudio pormenorizado ya que su problemática se analiza de manera específica en otros pronunciamientos.

El resto de los gastos derivados de un surgimiento de obligaciones se analiza, fundamentalmente, a través de los procedimientos administrativos de gestión más comunes que los originan. No obstante, dado que en ciertos procedimientos se produce una convergencia analítica con otros documentos, en el presente, a pesar de que se dedica al estudio general de los gastos, se ha hecho una breve, pero necesaria referencia a las cuentas patrimoniales en las que pueda incidir el procedimiento estudiado.

### 3.1. Pagos a justificar

61. Dispone el artículo 79.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP), en relación con lo establecido en el artículo 78, que «tendrán el carácter de “pagos a justificar” las cantidades que excepcionalmente se libren para atender gastos sin la previa aportación de la documentación justificativa».

En su apartado 3, establece que las órdenes de pago a justificar se habrán de imputar al respectivo presupuesto de gastos.

Por su parte, el apartado 4 del mismo artículo dispone que los perceptores de estas órdenes están obligados a justificar, dentro de los plazos establecidos, la aplicación de las cantidades recibidas.

Al lado de hechos formulados por el citado artículo 79 del TRLGP de forma genérica, existen casos singulares en los que los pagos a justificar están específica y concretamente contemplados por la normativa aplicable a cada uno de ellos. De forma indicativa señalamos los correspondientes a los gastos de emergencia (art. 91 Reglamento General de Contratación del Estado, R.G.C.E.), los suministros menores (art. 259 R.G.C.E.), ejecución de obras por la Administración (art. 71 R.G.C.E.) y dietas y gastos de locomoción (art. 18 RD 236/1.988).

62. Teniendo en cuenta el concepto y características señaladas en el párrafo anterior, las notas más significativas que singularizan este procedimiento administrativo son las siguientes:

- a) Los libramientos se expiden sin haber realizado previamente el acreedor la prestación a su cargo.
- b) Las operaciones de ejecución presupuestaria son previas a la realización material del gasto, implicando, en consecuencia, una imputación al presupuesto tan pronto se tramite la propuesta de pago materializada en una transferencia desde una caja principal a otra auxiliar.
- c) El proceso de ejecución del gasto continúa en las cajas pagadoras hasta su terminación, pero ya sin reflejo contable.
- d) Los perceptores de este tipo de órdenes de pago quedan obligados a justificar, dentro de unos plazos tasados, la aplicación de las cantidades recibidas.

63. A los efectos de este documento, el tratamiento contable que debe de aplicarse a este procedimiento es el siguiente:

- a) A la remisión de los fondos debe de registrarse una obligación de carácter presupuestario. Dicha anotación, que en realidad no corresponde a una obligación jurídica para la entidad, viene justificada por el imperativo normativo antes citado.

No obstante dado que la salida de recursos no corresponde a una efectiva adquisición de bienes o prestación de servicios su contrapartida contable debe de ser una cuenta patrimonial de carácter no presupuestario. El registro de esta cuenta obedece a la calificación que tiene la caja auxiliar aunque desde su perspectiva jurídica pudiera conceptuarse como una tesorería de carácter secundario dentro de una organización descentralizada o desconcentrada, para este documento, los perceptores de las órdenes de pago a justificar tienen la condición de deudores a la entidad, considerándoles, por consiguiente, desde una óptica económica, una tesorería ajena a la organización del sujeto contable.

- b) A la rendición de las cuentas y cuando éstas sean aprobadas de una manera formal, se registrará el gasto correspondiente a la naturaleza económica de la operación. El acto administrativo también conllevará la liquidación con el receptor de las órdenes de pago a justificar de las cantidades justificadas.

### 3.2. Anticipos de caja fija

64. El artículo 79.7 del TRLGP, en su redacción dada por el artículo 21.1 de la Ley 37/1.988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, establece un sistema de provisión de fondos de carácter no presupuestario en favor de Pagadurías, Cajas y Habilitaciones cuyo efecto más directo es la agilización de la gestión de gastos de carácter periódico o repetitivo en la fase de pago, tales como,

dietas, gastos de locomoción, material no inventariable, conservación, tracto sucesivo y otros similares.

65. Dos son las características fundamentales de este tipo de procedimiento:

- a) Las provisiones de fondos a las Cajas pagadoras tienen carácter no presupuestario ya que implican un movimiento de fondos para situarlos en un lugar de pago. Dicho movimiento no comporta un gasto, es únicamente gestión de tesorería.
- b) La reposición de fondos se va realizando en función de la rendición de cuentas que debe de hacerse por los gastos atendidos. Consecuencia de ello es que, frente al procedimiento ordinario en el que las operaciones de imputación tienen lugar a medida que se realiza el gasto, en el sistema de anticipos de caja fija, las imputaciones contables tendrán lugar después de realizado el gasto.

66. A los efectos de este documento cabe distinguir varios bloques informativos que deben de recoger los correspondientes registros contables que reflejen estos hechos:

- a) Las provisiones de fondos iniciales deberán ser tratadas como un movimiento interno de tesorería que reflejará las cantidades que ha recibido y entregado la tesorería receptora y remitente respectivamente.
- b) Las salidas de fondos de la tesorería receptora para atender los pagos correspondientes a los servicios recibidos o bienes adquiridos tendrán como contrapartida una cuenta de balance transitoria que informará sobre las cantidades pendientes de imputación patrimonial y presupuestaria.
- c) La rendición y aprobación de cuentas por los gastos realizados y subsiguiente reposición de fondos tendrán como consecuencia las siguientes anotaciones:
  - Reconocimiento de obligaciones presupuestarias cuya contrapartida será la cuenta patrimonial o de gestión que corresponde a la naturaleza económica de la operación.
  - Ordenación del pago de las obligaciones presupuestarias reconocidas.
  - Salida de recursos de la tesorería principal o remitente, para atender a los pagos ordenados.
  - Entrada de los fondos anteriores en la tesorería auxiliar o receptora. Esta entrada de recursos tendrá como contrapartida la cuenta de balance transitoria a la que se ha hecho referencia en el apartado b) anterior.

67. Se recomienda con el fin de evitar una diferencia temporal excesiva entre la realización del gasto y su imputación contable, realizar la rendición de cuentas en el plazo de tiempo más breve posible.

### 3.3. Gastos y pagos en el extranjero

68. Los gastos en el exterior tienen ciertas particularidades propias derivadas de la organización y competencias de la Administración española y la incidencia del Derecho Internacional en las relaciones jurídicas externas. En este sentido existen varias disposiciones que regulan este tipo de gastos. A modo de ejemplo citamos los tratados y convenios internacionales, los contratos de obras, servicios y suministros realizados al amparo del Decreto 3.637/1965, la adquisición, arrendamiento y explotación de bienes inmuebles contemplada en el Decreto 2.926/65 y las retribuciones de funcionarios destinados en el extranjero (RD 1.404/86 y RD 1.239/88).

69. Respecto a los mismos destacan, sin entrar en el análisis del ámbito competencial de los distintos Departamentos en la gestión de los créditos utilizados para el cumplimiento de este tipo de obligaciones, los procedimientos de situación de fondos regulados, fundamentalmente, por la Ley de 31 de diciembre de 1.941. En este sentido cabe distinguir dos modalidades:

- Previo ingreso directo.
- Sin previo ingreso directo.

70. Pagos previo ingreso directo.

La característica principal de esta modalidad de pago radica en que previamente a la situación de divisas en el extranjero por el Banco de España, se abona en la oportuna cuenta en dicho Banco el importe de las órdenes de pago en pesetas.

Este sistema se podrá aplicar, debiendo situarse el contravalor en divisas, cuando los pagos corresponden a obligaciones valoradas en pesetas y en los libramientos que se expidan con carácter de «a justificar».

En el primero de los casos citados procederá el pago en firme en el exterior, previo ingreso directo, cuando el gasto estuviese ya realizado y se dispusiese de los oportunos justificantes. Por lo tanto estos supuestos son reconducibles a los expresados en los párrafos 11, 13 y 14.

En los demás casos, procederá el pago a justificar. Este procedimiento ha sido tratado en el apartado 3.1 «Pagos a justificar».

71. Pagos sin previo ingreso directo.

Esta modalidad de pago se caracteriza porque la situación de divisas en el extranjero se efectúa por el Banco de España antes de que se le haya hecho efectivo el importe de los libramientos, previa orden de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

Se seguirá esta vía siempre que los pagos en firme a realizar correspondan a obligaciones valoradas en divisas, cuyo contravalor en pesetas, por tanto, sea variable.

En este caso, llegada la fase de reconocimiento y liquidación de la obligación, los servicios correspondientes de la entidad contable registrarán la deuda presupuestaria con aplicación a la cuenta patrimonial o de gestión adecuada a la naturaleza económica de la operación. Esta primera fase de reconocimiento no tiene una especial significación respecto al procedimiento ordinario en cuanto a la justificación y aplicación de la regla del “servicio hecho”, analizada en los párrafos 11, 13 y 14.

En cambio, presenta peculiaridades al final del proceso cuando se efectúa la aprobación de la cuenta rendida por el Banco de España a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera. A este respecto, deberán contabilizarse las diferencias de cambio, si existen, entre las cantidades consignadas en pesetas en la fase anterior y las que correspondan finalmente por la aplicación del cambio vigente en la fecha del pago real. Tales diferencias pueden tratarse con arreglo a diferentes criterios que pueden conducirse a dos:

- mayor o menor importe de los gastos realizados (alternativa a la que obliga la normativa referida),
- gastos financieros.

### 3.4. Contrato de obras

72. Señala el artículo 55 del R.G.C.E. que se consideran como contrato de obras los que tengan por objeto:

- a) La construcción de un bien que tenga naturaleza de inmueble, tales como carreteras, ferrocarriles, puertos, presas, canales, edificios, fortificaciones, aeródromos, bases navales, monumentos, instalaciones varias y otros análogos.
- b) La realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del terreno o del subsuelo, como dragados, sondeos, prospecciones, inyecciones, etc.
- c) La reforma, reparación, conservación o demolición de los definidos en los epígrafes anteriores.

73. El contrato de obras, bajo un punto de vista contable, puede registrarse, salvo lo indicado en los parágrafos 74 y 75, en cuentas patrimoniales o en cuentas de gestión. Dicho registro estará en función de la naturaleza del contenido de cada proyecto. No obstante con carácter general, a tenor de lo expresado en el artículo 22 de la Ley de Contratos del Estado (L.C.E.) y los artículos 63, 70 y 71 del R.G.C.E. se puede realizar el siguiente cuadro de imputación contable:

- a) Obras de primer establecimiento, reforma o gran reparación: Inmovilizado.
- b) Obras de reparaciones menores: gasto del ejercicio.
- c) Obra de conservación y mantenimiento: gasto del ejercicio.

74. Sin perjuicio de que el análisis del inmovilizado y en consecuencia el estudio de los conceptos que van a formar parte del mismo se realiza en un documento monográfico, se considerarán gastos del ejercicio los siguientes:

- a) Los devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien debidos a razones de ineficiencia. Entre ellos cabe señalar los derivados de litigios, exceso de capacidad no utilizada o la interrupción de la actividad de desarrollo o construcción.
- b) Los devengados con posterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento del bien que no impliquen un aumento del valor sustancial del mismo.

75. A los efectos del párrafo anterior han de tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- a) Se considerará que el bien está en condiciones de funcionamiento cuando se haya expedido el certificado o acta de recepción provisional. No obstante, en aquellos casos en los que determinados activos a pesar de haberse concluido no existe posibilidad real de uso hasta que no se completen otros, no se entenderá que están en condiciones de funcionamiento mientras no estén finalizados los bienes que sean necesarios para su funcionalidad.
- b) La liquidación provisional derivada de la recepción provisional se considerará mayor o menor importe, según los casos, del valor del bien o gasto contratado. Su registro se realizará cuando la entidad apruebe y liquide el correspondiente expediente.
- c) A tenor del artículo 171 del R.G.C.E. los gastos de conservación y policía de las obras correrán a cargo del contratista durante el período de garantía que se fije entre la recepción provisional y definitiva del activo objeto del contrato. En consecuencia, solo en los supuestos en que los daños o deterioros hubieran sido ocasionados por un mal uso de la entidad dichos gastos correrán a su cargo, debiéndose registrar en cuentas de gestión.
- d) La liquidación definitiva derivada de la recepción definitiva se considerará gasto del ejercicio por aquellos importes que no supongan un incremento del rendimiento del bien.
- e) Intereses de demora: señala la L.C.E. en sus artículos 47 y 57 y el R.G.C.E. en sus artículos 144, 172 y 176 que el contratista tendrá derecho al abono de los intereses correspondientes cuando la unidad administrativa se retrase en el pago de:

- Certificaciones de obras, a partir de los tres meses siguientes a la fecha de éstas.
- Liquidación provisional, a partir de los nueve meses siguientes a la recepción provisional.
- Liquidación definitiva, a partir de los seis meses siguientes a la recepción definitiva.

Respecto a los señalados en primer lugar se considerarán, salvo los producidos por ineficacia en la tramitación de los oportunos expedientes, como un coste de financiación ajena del bien que se contrata. Dicho coste financiero, en consecuencia, se registrará como un mayor precio de adquisición por las cuantías devengadas hasta la puesta en condiciones de funcionamiento. Los intereses de demora a cargo de la entidad devengados a partir del momento citado se contabilizarán como gastos financieros del ejercicio.

Respecto a los intereses de demora cuyo origen sea el retraso en el pago de las liquidaciones provisionales o definitivas, se considerarán en todo caso como un gasto corriente de la entidad.

f) En todo caso se considerarán como gasto del ejercicio las indemnizaciones a cargo de la entidad; entre otras:

- Demora en la formalización del contrato señalado en el artículo 120 del R.G.C.E.
- Causas de fuerza mayor enunciados en los artículos 46 de la L.C.E. y 132 del R.G.C.E.
- Daños a terceros indicados en el artículo 124 del R.G.C.E.
- Suspensión temporal de las obras regulada en los artículos 49 de la L.C.E. y 148 y 162 del R.G.C.E.

El registro en cuentas se verificará cuando se dicte la resolución pertinente del órgano o entidad que haya celebrado el contrato.

g) Los gastos por depreciación del Inmovilizado se devengarán a partir del momento en el que los correspondientes bienes estén en condiciones de funcionamiento.

76. Los expedientes del contrato de obra, según indica el artículo 92 del R.G.C.E., pueden ser de tres clases:

- De tramitación ordinaria.
- De tramitación urgente.
- De régimen excepcional para obras de emergencia.

Mientras que el registro de los gastos de las dos primeras clases señaladas se ajustará a lo indicado en los siguientes párrafos, los expedientes de régimen excepcional para obras de emergencia constituyen, a tenor de lo indicado en el artículo 91 del R.G.C.E., un supuesto de pagos a justificar. Su análisis se ha realizado en el apartado 3.1 «Pagos a justificar».

77. Con carácter general, salvo lo indicado en el párrafo siguiente, el registro de los gastos se regirá por la regla del «servicio hecho» descrito en los párrafos 11, 13 y 14. Esta contabilización es acorde con lo indicado en el artículo 47 de la L.C.E. y su concordante 142 del R.G.C.E. A estos efectos señalan los mencionados cuerpos legales que «el contratista tendrá derecho al abono de la obra que realmente ejecute con arreglo al precio convenido».

La aplicación de la regla del «servicio hecho» a este tipo de contrato no debe de interpretarse de una manera rigurosa, pues tal comprensión llevaría a aplazar el registro de los gastos hasta la total ejecución de la obra contratada. En consecuencia la contabilización de los denominados «abonos al contratista», aunque sujetos a las rectificaciones y variaciones que resulten de la medición final, debe realizarse conforme vaya ejecutando parcialmente la prestación contratada.

El momento en el que debe contabilizarse el gasto y obligación subsiguiente coincidirá con el acto de aprobación y liquidación emitido por la entidad con base en las pertinentes certificaciones de obras expedidas por la dirección facultativa de las mismas. No obstante, si a fin de ejercicio no se ha dictado el correspondiente acto administrativo se registrará el gasto efectivamente realizado a dicha fecha; dicho gasto tendrá como contrapartida una cuenta que represente una obligación no presupuestaria.

78. Con carácter excepcional también deberán contabilizarse como gastos aquellos actos de reconocimiento y liquidaciones de obligaciones que no impliquen una ejecución de obras real. Tal es el caso contemplado en el artículo 143 del R.G.C.E. cuyo tenor establece: «La Administración podrá verificar también abonos a cuenta por operaciones preparatorias realizadas por el contratista, como instalaciones y acopio de materiales o equipos de maquinaria pesada adscritos a la obra...».

La razón de este mecanismo contable supone, además de una evidente facilidad operativa, una aplicación del denominado principio de «importancia relativa». En este sentido, la cuantía de los acopios abonados al contratista supone, cuantitativamente, un porcentaje no significativo respecto al total de volumen de la obra a certificar.

79. Las revisiones del precio contempladas en la normativa vigente se considerarán como un mayor importe del contrato aprobado y como tales se registrarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores.

### 3.5. Contrato de suministros

80. Se considera contrato de suministro, a tenor de lo indicado en los artículos 83 de la L.C.E. y el 237 de R.G.C.E., la compra de bienes muebles, salvo la adquisición de propiedades incorporales y los títulos representativos de capital que se regirán por la Ley de Patrimonio del Estado.

En todo caso se considerará como contrato de suministro la compra de bienes muebles, en la que concurra alguna de las siguientes características:

- a) Que el empresario se obligue a entregar una pluralidad de bienes, de forma sucesiva y por precio unitario, sin que la cuantía total se defina con exactitud al tiempo de celebrar el negocio por estar subordinadas las entregas a las necesidades de la Administración.
- b) Que se refieran a bienes consumibles o de fácil deterioro por el uso.
- c) Que la cosa o cosas que hayan de ser entregadas por el empresario deban de ser elaboradas con arreglo a las características peculiares fijadas previamente por la Administración.

81. Desde el punto de vista contable el concepto legal del contrato de suministro abarca bienes que pueden formar parte del Inmovilizado o del activo circulante de la entidad.

Caso de pertenecer a la primera de las submasas patrimoniales citadas, el gasto del ejercicio tendrá un tratamiento contable análogo al descrito en los párrafos 74 y 75 para el contrato de obras.

En cambio si el contrato de suministro se refiere a elementos patrimoniales de un ciclo corto, las adquisiciones se contabilizarán en las correspondientes cuentas de gestión. En estos supuestos, el

gasto del ejercicio estará determinado por el consumo habido de estos bienes durante el periodo a considerar.

82. En función del tipo de bien a adquirir y de su cuantía se pueden distinguir, a efectos de análisis de este tipo contrato, los siguientes procedimientos:

- a) General.
- b) Suministros menores.
- c) Contrato de fabricación.
- d) Adquisición centralizada.
- e) Mantenimiento y arrendamiento de equipos y sistemas para el tratamiento de la información.

83. Procedimiento General.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 78 para los supuestos de «abonos anticipados», la contabilización del gasto correspondiente sigue la regla general del «servicio hecho» enunciada en los párrafos 11, 13 y 14. Dicho registro, se identifica con lo establecido en el artículo 262 del R.G.C.E. que señala: «Se entenderá realizada la entrega cuando la cosa haya sido efectivamente recibida, de acuerdo con las condiciones del contrato. En todo caso la entrega total o parcial exigirá un acto formal y positivo por parte de la Administración...».

No obstante, si a la fecha de cierre del período no ha sido dictado aún, por parte de la entidad, un acto formal de reconocimiento y liquidación de la obligación, podrá registrarse su gasto por la cuantía de los bienes efectivamente entregados. Este mecanismo contable, que tendrá como contrapartida una obligación de carácter no presupuestario, deberá de utilizarse atendiendo en todo caso al principio de importancia relativa.

La regla del «servicio hecho» en el caso de entregas parciales debe de tratarse de forma análoga a la establecida en el párrafo 77, para las certificaciones de obra parciales del contrato de obras.

84. Suministros menores.

Atendiendo al artículo 86 de la L.C.E. se consideran suministros menores, aquéllos que se refieran a bienes consumibles o de fácil deterioro cuyo importe total no exceda de 500.000 pts.

Dado que es característica singular y habitual de este procedimiento la expedición de libramientos con carácter de «pagos a justificar», el registro de las adquisiciones deberá de realizarse, para estos casos, conforme a lo establecido en el apartado 3.1 «Pagos a justificar» .

85. Contrato de fabricación.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 237 del R.G.C.E. se puede definir este contrato de suministros como aquel en que la cosa o cosas que hayan de ser entregadas por el empresario deben de ser elaboradas con arreglo a las características peculiares fijadas previamente por la entidad.

Dado que es característica fundamental de su régimen jurídico la aplicación directa de las normas que regulan el contrato de obras, el mecanismo contable que debe de realizarse es el expresado en este documento en el apartado 3.4 para este último tipo de contrato citado.

86. Bienes de adquisición centralizada.

La adquisición centralizada constituye una ordenación de las compras verificadas a través del Servicio Central de Suministros con el fin de coordinar y minimizar el coste de aquellos contratos que tengan por objeto la adquisición de material, mobiliario, equipo de oficina y demás bienes que

determine el Ministerio de Economía y Hacienda. Como consecuencia de la disposición 29.<sup>a</sup> de la Ley 46/85 de Presupuestos del Estado para el año 1986, también se realizará por la unidad administrativa citada la adquisición de equipos y sistemas de información así como la de sus elementos complementarios y auxiliares cuyas unidades centrales de proceso no superen los 10 millones de pesetas.

Desde una perspectiva contable el registro de las compras de estos bienes es el expresado para el procedimiento general ya que la singularidad de este procedimiento reside en la diversificación de competencias entre distintas unidades administrativas. Dicha diversificación no afecta al acto de reconocimiento y liquidación que debe de dictar la entidad que adquiere el elemento patrimonial.

87. Contratos de mantenimiento y arrendamientos de equipos y sistemas para el tratamiento de la información.

Estos contratos están regulados por el Decreto 2.752/73. Contablemente serán tratados en todo caso como gasto del ejercicio, sin que, en consecuencia, conlleve un recálculo de la política de amortizaciones fijadas por la entidad.

Su registro se realizará siguiendo las pautas expresadas en el párrafo 83 de este documento para el procedimiento general.

### 3.6. Otros contratos

#### A. *Contratos de asistencia con empresas consultoras o de servicios*

88. A tenor del artículo 3.º del Decreto 1.005/1974 los contratos de asistencia podrán tener como objeto:

- a) Elaboración de estudios, planes, proyectos, memorias e informes de carácter técnico, económico o social.
- b) Realización de servicios técnicos, económicos, industriales, comerciales o cualquiera otros de naturaleza análoga, siempre que no incluyan ejecución de obras, gestión de los servicios públicos o prestación de suministros en cuyos supuestos se regularán directamente por las disposiciones de la legislación de contratos del Estado que le sean respectivamente aplicables.
- c) Ejecución de otros servicios complementarios, tales como los de mecanografía, archivo, documentación, realización material de notificaciones y otros de índole administrativa, así como los de agencia, limpieza, calefacción, información y otros análogos.

89. Los contratos de asistencia pueden considerarse, desde un punto de vista contable, como activos o bien como gastos del ejercicio. A los efectos de este documento, como ya se ha indicado en apartados anteriores, sólo se analizan aquellos que deben de registrarse en cuentas de gestión.

90. Procedimentalmente, el reconocimiento de obligaciones en este tipo de contratos puede tener las siguientes variantes:

- Pago único.
- Abonos a cuenta al contratista: A su vez, la valoración de los trabajos efectuados se podrá realizar de las siguientes formas:
  - Tanto alzado

- Precio unitario
- Administración
- Tarifas

Su análisis se realiza en los siguientes párrafos.

#### 91. Pago único.

El reconocimiento de la obligación se realizará en estos casos después de los trabajos, existiendo, cuando la naturaleza de la prestación sea posible, un acto formal de entrega. En los casos en los que la comprobación no sea preceptiva se sustituirá por una certificación expedida por la autoridad a quien corresponde recibir o aceptar los servicios.

En consecuencia, al registro contable de la obligación y gasto subsiguiente le será aplicable la regla del «servicio hecho» ya expuesta en los párrafos 11, 13 y 14.

#### 92. Abonos a cuenta al contratista.

En los supuestos de «tanto alzado» y «tarifas» las cláusulas administrativas particulares podrán autorizar valoraciones parciales para trabajos efectuados antes de que se produzca la entrega parcial de los mismos. El registro contable de los gastos en estos casos sería análogo al descrito en el párrafo 78 para los «anticipos de obra».

En caso de no existir las cláusulas administrativas indicadas la contabilización de los gastos y obligaciones pertinentes se realizará en el momento de la emisión del acto administrativo de reconocimiento y liquidación correspondiente a las entregas parciales efectivamente realizadas.

### B. *Contratos de trabajos específicos y concretos no habituales*

93. A los efectos de este documento, este tipo de contrato no presenta ninguna singularidad en cuanto al ámbito de aplicación contable ni al procedimiento administrativo a seguir. En consecuencia, el mecanismo contable a aplicar, en los casos imputables a cuentas de gestión, es el correspondiente a la regla general del «servicio hecho» expresada en los párrafos 11, 13 y 14.

### C. *Contratos patrimoniales*

94. Se consideran contratos patrimoniales, a efectos de este documento, aquellos contratos privados que supongan la compraventa de muebles e inmuebles, permuta, arrendamiento, donación y demás a que se refiere la Ley de Patrimonio del Estado.

Desde una perspectiva contable, este tipo de contratos contempla, mayoritariamente, operaciones que afectan a las cuentas de Inmovilizado de la entidad. Si bien dichas transacciones pueden incidir en la cuenta de resultados, no son objeto de estudio de este pronunciamiento ya que su análisis pormenorizado se realiza en el documento relativo al «Inmovilizado». En consecuencia, solo se ha contemplado el contrato de «arrendamiento» por ser el único de los mencionados anteriormente que no implica ningún movimiento de las cuentas patrimoniales citadas.

La contabilización del gasto por arrendamiento se realiza cuando, en función de los términos establecidos en el contrato, se dicte el acto de reconocimiento y liquidación de la obligación. No

obstante, a la fecha de cierre del periodo, deberá registrarse el arrendamiento devengado en aquellos supuestos en los que todavía no se haya dictado el correspondiente acto administrativo.

### 3.7. Compras de bienes almacenables

95. Tal y como indica el documento n.º 1 «Principios Contables Públicos» los sujetos a los que se refiere, integrantes todos ellos del Sector Público, poseen unas características jurídicas heterogéneas entre sí y realizan actividades económicas de naturaleza muy diversa. En este sentido, frente a unidades de carácter administrativo cuya función principal es la producción de servicios colectivos no destinados a la venta y la redistribución de la renta y riqueza nacional, existen otras entidades cuya actividad fundamental es la producción o venta de bienes. Es en estos últimos sujetos contables donde la incidencia del movimiento de factores almacenables representa una parte significativa del volumen de su actividad.

96. Tal y como se indica en el párrafo 33, se considerarán existencias, a efectos de análisis de este documento, los bienes susceptibles de almacenamiento poseídos por la unidad para su venta o consumo interno en el curso ordinario de su gestión o bien para su transformación o incorporación al proceso productivo.

97. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo siguiente, se aplicará a las compras de existencias el mismo procedimiento contable que al resto de adquisiciones que realice la entidad. Este procedimiento supone, tal y como se ha indicado en otros apartados, la contabilización del gasto una vez que haya sido entregado el bien por parte del proveedor y el sujeto contable haya dictado el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación de la obligación.

98. No obstante lo establecido en el párrafo anterior el registro contable de las entradas reales de existencias podrá realizarse sin necesidad de que se haya dictado, por parte de la entidad, el acto formal de reconocimiento y liquidación de la obligación.

También será admisible la contabilización de la entrada efectiva de factores almacenables aunque no se haya emitido aún, por parte del suministrador, la correspondiente factura.

Tanto en uno como en otro supuesto se recogerá en el pasivo del balance una cuenta transitoria acreedora que refleje las deudas de la entidad por las facturas pendientes de recibir o formalizar. La aplicación al presupuesto se realizará en el ejercicio en el que se dicte el acto de reconocimiento y liquidación de la obligación.

El mecanismo contable descrito sólo podrá ser utilizado cuando la aplicación de la regla general del «servicio hecho» origine importantes disfuncionalidades como consecuencia de la diferencia temporal que se puede producir entre la fecha de entrada en almacén y el momento en el que se reconoce formalmente la obligación.

99. Aquellas entidades donde la necesidad de gestión de almacén demande una información contable muy puntual, deberán agilizar sus procedimientos administrativos con el objeto de hacer posible que el reconocimiento contable se lleve a cabo en el momento más próximo a su efecto jurídico.

### 3.8. Gastos de personal

100. Se conceptúan como gastos de personal: las retribuciones a los empleados de la entidad cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; las aportaciones del sujeto contable

a los Regímenes de la Seguridad Social u otros especiales así como los de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente.

101. Las retribuciones a los empleados incluye las remuneraciones fijas y eventuales devengadas durante el periodo contable como consecuencia de la prestación de servicios a la entidad.

El correspondiente procedimiento administrativo de gestión reviste las siguientes características singulares:

- Acumulación en expediente y documento único, nómina, de actos homogéneos que afectan a una pluralidad de interesados. En el mencionado documento se consignan, para cada percceptor, las retribuciones íntegras que le corresponden a un periodo determinado, los descuentos sobre las mismas y el líquido resultante.
- Plazos breves y rígidos de tramitación.
- Existencia de órganos especializados, habilitaciones o pagadurías, para la gestión y pago de estos gastos.
- Tramitación anticipada de la nómina respecto a la fecha de devengo. No obstante, las cantidades consignadas están condicionadas a que subsistan las circunstancias de hecho previstas en la misma, de tal forma, que si después de confeccionada la nómina, se producen situaciones que alteran su cuantificación, se practican liquidaciones de diferencias en los meses sucesivos.

La contabilización del mencionado gasto se realizará cuando se reconozca y liquide formalmente la correspondiente obligación. El importe por el cual se registrará será el que figure como íntegro en la nómina aprobada por el ordenador del gasto de la entidad.

De existir diferencias entre la cantidad contabilizada, con base en la nómina elaborada al principio del periodo y la realmente devengada se registrarán en el mes siguiente. Estos ajustes, atendiendo al principio de importancia relativa, no supondrán una modificación en la cuenta de resultados del periodo precedente.

102. Las cuotas patronales incluyen las aportaciones de la entidad a los regímenes de la Seguridad Social así como las correspondientes a Regímenes especiales de otras entidades de previsión social.

Las cuotas patronales derivadas de los regímenes de la Seguridad Social se contabilizarán como gasto cuando se dicte el acto de reconocimiento y liquidación de la correspondiente obligación. Atendiendo a la normativa vigente en el momento de elaborar este documento, la liquidación de las cuotas por el sujeto contable se llevarán a cabo, con carácter general, por mensualidades vencidas, ingresándose su importe dentro del mes siguiente al de su devengo.

Las cuotas patronales derivadas de regímenes especiales, en los que la entidad de previsión social realiza liquidaciones periódicas, se contabilizarán como gasto cuando se practiquen los mencionados actos liquidatorios.

Las cuotas patronales derivadas de regímenes especiales, tal como el seguido por la Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado (MUFACE), en los que el sujeto contable deba efectuar pagos a cuenta, la contabilización del gasto se realizará cuando se dicten los actos de reconocimiento y liquidación de las correspondientes obligaciones. Las diferencias que pudieran surgir entre las citadas liquidaciones provisionales y la liquidación final se contabilizarán, en su caso, en el ejercicio en que se conozcan.

**DOCUMENTO 4**  
**TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

## 1. INTRODUCCIÓN

La Comisión de Principios y Normas Contables Públicas constituida en abril de 1.991 ha venido realizando trabajos al objeto de desarrollar el documento «Principios Contables Públicos» de reciente publicación. El presente documento se encuadra dentro de estos trabajos constituyendo el número 4 de la serie iniciada con el citado de «Principios Contables Públicos».

Los documentos números 2 y 3 relativos al tratamiento contable de derechos e ingresos y obligaciones y gastos respectivamente, dejaron al margen el estudio de las transferencias y subvenciones según acuerdo adoptado en la propia reunión constitutiva de la propia Comisión de Principios y Normas Contables Públicas. Las razones que en su momento promovieron tal decisión fueron, entre otras, las siguientes:

- Las transferencias y subvenciones resultan ser derechos e ingresos para el beneficiario y obligación y gasto para el concedente, pudiendo una Administración Pública ser concedente y/o beneficiario. Por tanto, ambos conceptos deberían ser objeto de estudio tanto en el documento 2 como en el documento 3, pareciendo oportuno extraer su estudio para formar documento independiente.
- Actualmente más del 50% del Presupuesto del Estado se concreta en los capítulos 4 y 7 de transferencias.
- La peculiaridad que presentan las subvenciones y transferencias, en las que no es posible identificar una corriente real de bienes y servicios.

El análisis efectuado en el presente documento se centra en las siguientes cuestiones:

- a) La delimitación de los conceptos de transferencia y subvención, intentando superar la confusión terminológica actual.
- b) Pronunciamientos sobre unos criterios generales para el reconocimiento contable y presupuestario de las transferencias y subvenciones.
- c) La aplicación de estos criterios generales a supuestos específicos, detectando, en su caso, las posibles peculiaridades que se puedan presentar.

Para definir los conceptos de transferencia y subvención se han identificado los elementos que configuran ambos conceptos, de los que, por su importancia, cabe destacar los siguientes:

- En las transferencias y subvenciones se produce un desplazamiento patrimonial, que implica un cambio en la titularidad de un bien.
- El elemento diferenciador de transferencias y subvenciones es la finalidad para la que se conceden: las subvenciones están afectadas a un fin, propósito, actividad o proyecto

específico, mientras que las transferencias financian operaciones o actividades no singularizadas.

Por otra parte, para sistematizar el estudio de las transferencias y subvenciones, se han clasificado según su naturaleza económica, distinguiendo entre:

- Transferencias corrientes
- Transferencias de capital
- Subvenciones corrientes
- Subvenciones de capital

A su vez, se han singularizado las subvenciones de explotación como una subespecie de las subvenciones corrientes.

Para cada una de las categorías identificadas, a las que se ha hecho referencia, el análisis se ha efectuado desde la perspectiva del ente concedente, para el que las transferencias y subvenciones constituyen obligación y gasto, y desde la perspectiva del beneficiario, para el que constituyen derecho y, por regla general, ingreso. El resultado de este análisis han sido los *criterios generales de reconocimiento y medida* para ambas figuras tanto en el ente concedente como en el ente beneficiario.

Los criterios generales establecidos se basan en la aplicación del principio de devengo, recogido en el documento «Principios Contables Públicos»; este principio establece, para los casos en que no puede identificarse una corriente real de bienes y servicios, que los ingresos y gastos se entenderán realizados cuando surjan los derechos u obligaciones que los mismos originen.

Por último, se ha estudiado la aplicación de los criterios generales a determinadas transferencias y subvenciones para identificar, en su caso, las posibles particularidades.

No ha sido intención del presente documento un análisis exhaustivo de todas las transferencias y subvenciones que presenten peculiaridades, habiéndose seleccionado aquellas que tienen una especial trascendencia. Para cada una de ellas se ha identificado el procedimiento a través del cual se hacen efectivas, su finalidad, su calificación como transferencia corriente o de capital o como subvención corriente o de capital y, por último, los criterios contables y presupuestarios a aplicar.

El documento se completa con el desarrollo del proceso seguido para la elaboración del mismo. En este apartado se recoge la justificación de los distintos pronunciamientos recogidos<sup>(18)</sup>.

Dado el carácter técnico del documento, para su correcta interpretación, se recoge en un anexo un glosario de los diversos términos utilizados.

Por último, se recogen en una serie de anexos la Resolución por la que se crea la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, los integrantes de la misma, así como la composición del grupo de trabajo<sup>(19)</sup>.

---

<sup>(18)</sup> En el Anexo I de la presente publicación.

<sup>(19)</sup> En los Anexos n, III y IV de la presente publicación.

## 2. CRITERIOS GENERALES

### 2.1. Concepto de transferencias y subvenciones

#### 2.1.1. Elementos configuradores

1. Los elementos que caracterizan las transferencias y subvenciones son los siguientes:
  - Desplazamiento patrimonial.
  - Objeto.
  - Carácter no devolutivo.
  - Ente concedente.
  - Ente beneficiario.
  - Finalidad.
2. Desplazamiento patrimonial.

Las transferencias o subvenciones suponen un aumento del patrimonio del beneficiario de las mismas y, simultáneamente, una correlativa disminución del patrimonio del concedente. Por tanto, en principio, constituyen atribuciones patrimoniales, tal y como se definen a continuación.

Atribución patrimonial es todo acto jurídico por medio del cual una persona proporciona a otra una ventaja o un beneficio de carácter patrimonial.

Desplazamiento patrimonial es toda atribución patrimonial en que la ventaja o beneficio se materializa en un cambio de titularidad de un bien.

Las transferencias y subvenciones son desplazamientos patrimoniales en cuanto que se concretan en el cambio de titularidad de un bien.

Aquellas atribuciones patrimoniales que no se concretan en un cambio de titularidad de un bien, sino que suponen para el beneficiario la evitación de un gasto no se consideran transferencias ni subvenciones.

#### 3. Objeto.

El objeto de las transferencias y subvenciones es aquello en lo que se materializa el desplazamiento patrimonial. Normalmente se concreta en una suma dineraria aunque también es posible que sea en especie o «in natura».

#### 4. Carácter no devolutivo.

Las subvenciones y transferencias se conceden con carácter no devolutivo, es decir, a fondo perdido. La posible devolución del objeto de las mismas únicamente tendrá lugar cuando el beneficiario incumpla las cargas o requisitos establecidos en la normativa reguladora de las mismas. El hecho de que la devolución pueda tener lugar no supone una contraprestación, sino un reintegro por incumplimiento.

#### 5. Ente concedente.

Tiene la consideración de ente concedente aquel cuyo patrimonio se ve disminuido como consecuencia del desplazamiento patrimonial.

6. Ente beneficiario.

Tiene la consideración de ente beneficiario aquel cuyo patrimonio se ve incrementado como consecuencia del desplazamiento patrimonial y que ha de realizar la actividad que fundamenta su otorgamiento o que se encuentra en la situación que legitima su concesión.

7. Finalidad.

Es el objetivo, específico o genérico, para cuyo cumplimiento nace la subvención o la transferencia. La diferencia entre ambas se encuentra en la finalidad. Si esta finalidad es concreta y específica la figura se conceptúa como subvención y si es genérica se conceptúa como transferencia.

### 2.1.2. *Conceptos*

8. El término transferencia abarca dos conceptos: el de subvención y el de transferencia en sentido estricto. El presente documento tiene por objeto el estudio pormenorizado de ambas figuras.

En adelante se utilizará el término «subvención» cuando se haga referencia al primer concepto y el término «transferencia» cuando se haga referencia al segundo concepto, es decir, a las transferencias en sentido estricto.

9. Transferencia es todo desplazamiento patrimonial que tiene por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, así como las realizadas por estas a una Administración Pública, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los entes beneficiarios, destinándose dichos fondos a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

10. Subvención es todo desplazamiento patrimonial que tiene por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, así como las realizadas por estas a unas Administraciones Públicas, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los entes beneficiarios; afectada a un fin, propósito, actividad o proyecto específico; con obligación por parte del destinatario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.

11. Las transferencias pueden ser corrientes o de capital.

12. Las transferencias corrientes son aquellas que implican una distribución de renta para ser utilizada en la financiación de operaciones corrientes no concretas ni específicas realizadas por el beneficiario.

13. Las transferencias de capital son aquellas que implican una distribución de ahorro y patrimonio y que se conceden para el establecimiento de la estructura básica, en su conjunto, del ente beneficiario.

14. Las subvenciones pueden ser corrientes o de capital.

15. Las subvenciones corrientes son aquellas que se destinan a financiar operaciones corrientes concretas y específicas. Pueden clasificarse a su vez en: subvenciones de explotación y otras subvenciones corrientes.

16. Las subvenciones de explotación son aquellas subvenciones corrientes concedidas normalmente por una Administración Pública y excepcionalmente por un particular, a una unidad productora de bienes y servicios destinados a la venta con la finalidad de influir en los precios y/o permitir una

remuneración suficiente de los factores de producción, así como compensar resultados negativos de explotación producidos durante el ejercicio.

17. Las subvenciones de capital son aquellas que tienen por finalidad mediata o inmediata, la financiación de operaciones específicas y concretas de formación bruta de capital fijo, de tal forma que su concesión implica que el beneficiario debe adquirir o construir activos fijos determinados previamente, pudiendo adoptar tanto la forma de entrega de fondos como la de bienes de capital ya formados; asimismo la finalidad puede ser la compensación de resultados negativos acumulados o la cancelación o minoración de elementos de pasivo.

18. Las transferencias y subvenciones para el ente concedente son gastos, en cuanto que cumplen los requisitos establecidos en el párrafo 24 del documento n.º 3 relativo a «Obligaciones y Gastos». Es decir:

- Se produce un decremento de patrimonio neto, derivado del surgimiento de obligaciones.
- Es un componente negativo del resultado.

19. Las transferencias y subvenciones para el ente beneficiario son ingresos, en cuanto que cumplen los requisitos establecidos en el párrafo 30 del documento n.º 2 relativo a «Derechos a cobrar e ingresos». Es decir:

- Se produce un incremento de patrimonio neto, como consecuencia de un incremento de sus activos.
- Es un componente positivo del resultado.

## 2.2. Reconocimiento de transferencias y subvenciones

20. El reconocimiento de transferencias y subvenciones en el ente concedente es el proceso por el cual se incorporan a los estados financieros las obligaciones y gastos inherentes a las mismas.

21. El reconocimiento de transferencias y subvenciones en el ente beneficiario es el proceso por el cual se incorporan a los estados financieros los derechos y los ingresos inherentes a las mismas.

### 2.2.1. *Transferencias y subvenciones corrientes*

#### A. Ente concedente

22. Las transferencias y subvenciones corrientes suponen un decremento del patrimonio neto del ente concedente, asociado al surgimiento de una obligación. La obligación surge en el momento en que la deuda es vencida, líquida y exigible, es decir, en el momento en que se cumplen los requisitos para el pago establecidos en la norma reguladora.

23. El reconocimiento de la obligación por el ente concedente debe realizarse cuando dicte el acto por el cual reconozca y cuantifique el derecho de cobro del ente beneficiario.

24. Simultáneamente al reconocimiento de la obligación, deberá imputarse ésta, en su caso, al presupuesto de gastos en vigor.

25. El reconocimiento del gasto, en todo caso, será simultáneo al reconocimiento de la obligación.

26. Si a fin de ejercicio, el ente beneficiario ha cumplido los requisitos para el cobro que le son exigidos por la normativa reguladora y el ente concedente, tiene constancia de ello, aunque no haya dictado el acto a que hace referencia el párrafo 23 del presente documento, deberá éste reconocer la obligación y el gasto.

27. Se podrá dotar una provisión en aquellas subvenciones y transferencias concedidas y que al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna condición o trámite necesario para poder reconocer la obligación, con la finalidad de cubrir el posible gasto y en orden a dar una imagen fiel.

28. Los reintegros que se produzcan durante el ejercicio en que se ha hecho efectivo el importe de la transferencia o subvención se podrían tratar como menor gasto del ejercicio.

## B. Ente beneficiario

29. Las transferencias y subvenciones corrientes suponen un incremento del patrimonio neto del ente beneficiario, asociado al incremento de un activo, que se materializa en un incremento de tesorería o de otro elemento patrimonial si la entrega es en especie.

30. El reconocimiento del derecho debe realizarse cuando se produzca el incremento de activo.

No obstante, el ente beneficiario puede reconocer el derecho con anterioridad si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación según lo establecido en el párrafo 23 del presente documento.

31. Simultáneamente al reconocimiento del derecho, deberá imputarse éste, en su caso, al presupuesto de ingresos en vigor.

32. El reconocimiento del ingreso, en todo caso, será simultáneo al reconocimiento del derecho.

33. Este criterio general debe seguirse, también, en los siguientes casos:

- a) En aquellas subvenciones en las que el ente beneficiario deba cumplir alguna condición en un momento posterior al cobro, sin perjuicio del posterior reintegro de la subvención en caso de incumplimiento.
- b) En aquellas subvenciones cuya cuantía definitiva está vinculada a una liquidación final posterior. Si de la liquidación final se derivase un importe inferior al total percibido, dicha diferencia deberá considerarse como un reintegro.

34. Los reintegros que se produzcan durante el ejercicio en que se ha hecho efectivo el importe de la transferencia o subvención se podrían tratar como menor ingreso del ejercicio.

### 2.2.2. *Transferencias y subvenciones de capital*

#### A. Ente concedente

35. Las transferencias y subvenciones de capital suponen un decremento de patrimonio neto del ente concedente, asociado al surgimiento de una obligación. La obligación surge en el momento en que la deuda es vencida, líquida y exigible, es decir, en el momento en que se cumplen los requisitos para el pago establecidos en la norma reguladora.

36. El reconocimiento de la obligación por el ente concédeme debe realizarse cuando dicte el acto por el cual reconozca y cuantifique el derecho de cobro del ente beneficiario.

37. Simultáneamente al reconocimiento de la obligación, deberá imputarse ésta, en su caso, al presupuesto de gastos en vigor.

38. El reconocimiento del gasto, en todo caso, será simultáneo al reconocimiento de la obligación.

39. Si a fin de ejercicio, el ente beneficiario ha cumplido los requisitos para el cobro que le son exigidos en la normativa reguladora y el ente concedente, tiene constancia de ello, aunque no haya dictado el acto a que hace referencia el párrafo 36 del presente documento, deberá éste reconocer la obligación y el gasto.

40. Se podrá dotar una provisión en aquellas subvenciones y transferencias concedidas y que al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna condición o trámite necesario para poder reconocer la obligación, con la finalidad de cubrir el posible gasto y en orden a dar una imagen fiel.

41. Respecto a los reintegros, será de aplicación lo establecido en el párrafo 28.

## B. Ente beneficiario

42. Las transferencias y subvenciones de capital suponen un incremento de patrimonio neto del ente beneficiario, asociado al incremento de un activo que se materializa en un incremento de tesorería o de otro elemento patrimonial si la entrega es en especie.

43. El reconocimiento del derecho debe realizarse cuando se produzca el incremento de activo.

No obstante, el ente beneficiario puede reconocer el derecho con anterioridad si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación según lo establecido en el párrafo 36 del presente documento.

44. Simultáneamente al reconocimiento del derecho, deberá imputarse éste, en su caso, al presupuesto de ingresos en vigor.

45. El reconocimiento del ingreso, en todo caso, será simultáneo al reconocimiento del derecho.

46. Este criterio general debe seguirse también en los casos a que hace referencia el párrafo 33.

47. Respecto a los reintegros, será de aplicación lo establecido en el párrafo 34.

### 2.3. Cuantificación de transferencias y subvenciones

48. La Cuantificación de las transferencias y subvenciones es el proceso por el cual se determina la cantidad por la que las mismas han de incorporarse a los estados financieros.

49. Las transferencias y subvenciones tienen por objeto una entrega que puede ser dineraria o en especie.

50. En el caso de entregas dinerarias, tanto el ente concedente como el beneficiario, valorarán la transferencia o subvención por el importe establecido en el acto a que se hace referencia en los párrafos 23 y 36 del presente documento.

51. En el caso de entregas en especie, el ente concedente debe valorar la transferencia o subvención concedida por el valor neto contable de los elementos entregados.

52. Por su parte, el ente beneficiario valorará la transferencia o subvención en especie recibida por el importe por el cual deban cuantificarse los distintos elementos recibidos según sus normas de valoración específicas.

### **3. APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS GENERALES A DETERMINADAS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

#### **3.1 Transferencias y subvenciones en las relaciones Estado-Comunidades Autónomas**

##### *3.1.1. Participación en los ingresos del Estado*

53. La participación en los ingresos del Estado (P.I.E.) tiene por objeto dotar a las CC.AA. de los recursos necesarios para la prestación de los servicios transferidos en su globalidad.

54. La participación de las CC.AA. en los ingresos del Estado se hace efectiva mediante entregas a cuenta durante el ejercicio y una liquidación definitiva a practicar en el ejercicio siguiente.

Las entregas a cuenta se cuantifican aplicando a las previsiones presupuestarias de ingresos un porcentaje previamente determinado y se hacen efectivas por dozavas partes mensuales.

En la liquidación definitiva, los saldos a favor de las CC.AA. se hacen efectivos en su totalidad una vez practicada la misma.

Si de las liquidaciones definitivas resultase para alguna Comunidad Autónoma saldo deudor le será compensado con las siguientes entregas a cuenta que se le practiquen.

55. La P.I.E. es una transferencia corriente, en cuanto que está destinada a financiar la globalidad de la actuación de la Comunidad Autónoma.

56. En relación a las entregas a cuenta, el Estado reconocerá la obligación al practicar la liquidación mensual y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

La Comunidad Autónoma receptora reconocerá el derecho correspondiente a cada entrega a cuenta a principio de cada mes y lo imputará al presupuesto de ingresos en vigor; simultáneamente reconocerá el ingreso.

57. En relación a la liquidación definitiva, el Estado, reconocerá la obligación una vez que la practique y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

La Comunidad Autónoma receptora, reconocerá el derecho una vez percibido el importe de la liquidación o bien con anterioridad si conoce de forma cierta que el Estado ha practicado la misma. Simultáneamente al reconocimiento del derecho, deberá imputarlo al presupuesto de ingresos en vigor y reconocer el ingreso.

##### *3.1.2. Transferencias procedentes de la Seguridad Social (INSALUD e INSERSO)*

58. Aquellas Comunidades Autónomas que tienen asumidas competencias en materia de asistencia sanitaria y social perciben, para su financiación, fondos de la Tesorería General de la Seguridad Social, con cargo a los presupuestos del Instituto Nacional de la Salud y del Instituto Nacional de Servicios Sociales.

59. Estos fondos se hacen efectivos a cada Comunidad Autónoma por dozavas partes mensuales. En el ejercicio siguiente, una vez liquidados los presupuestos del INSALUD, se practica una liquidación definitiva, que se puede abonar en varios plazos.

60. Los fondos transferidos a las Comunidades Autónomas por este motivo son transferencias corrientes, puesto que están destinados a financiar, en su totalidad, los servicios relativos a asistencia sanitaria y social, no existe obligación de justificar su empleo ante el ente concedente y no está previsto su reintegro.

61. El INSALUD y el INSERSO reconocerán sus respectivas obligaciones al practicar cada liquidación mensual y las imputarán al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerán el gasto.

La Comunidad Autónoma receptora reconocerá el derecho al principio de cada mes y lo imputa al presupuesto de ingresos en vigor; simultáneamente reconocerá el ingreso.

62. En relación a la liquidación final, el INSALUD reconocerá la obligación correspondiente a cada plazo cuando practique las liquidaciones parciales y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

Por su parte la Comunidad Autónoma seguirá para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios generales recogidos en los párrafos 29 a 34.

### 3.1.3. *Subvenciones gestionadas*

63. Son aquellas transferencias o subvenciones que, como consecuencia del traspaso de servicios a las CC.AA., son gestionadas y administradas por las mismas. El Estado transfiere fondos a las CC.AA. que deben destinarse a la realización de las citadas transferencias y subvenciones a favor de terceros. La gestión y administración de las mismas se ajusta a la normativa estatal.

Los fondos que transfiere el Estado deben figurar como transferencias a las CC.AA.

64. El TRLGP regula en su art. 153 las subvenciones gestionadas, estableciendo, entre otros extremos los siguientes:

- Debe hacerse una distribución territorial de los créditos antes del 15 de marzo de cada ejercicio.
- Los fondos destinados a cada Comunidad Autónoma se librarán y harán efectivos por cuartas partes en la segunda quincena natural de cada trimestre, salvo el pago correspondiente al primer trimestre que se hará efectivo tan pronto como se haya efectuado el reparto territorial de los créditos.

Cuando las subvenciones tengan por finalidad prestaciones de carácter personal y social se librarán por dozavas partes a comienzo del mes.

- Los remanentes de fondos resultantes al finalizar cada ejercicio en poder de las CC.AA., seguirán manteniendo el destino específico para el que fueron transferidos y se utilizarán en el siguiente ejercicio como situación de tesorería en el origen para la concesión de nuevas subvenciones.

Si la subvención a la que corresponda el remanente resulta suprimida en el ejercicio siguiente se destinará aquél, en primer lugar, a hacer efectivas las obligaciones pendientes de pago al

fin del ejercicio inmediatamente anterior y el sobrante que no estuviese comprometido se reintegrará al Estado.

- Finalizado el ejercicio económico, las CC.AA. deberán remitir al Departamento ministerial correspondiente un estado comprensivo de las obligaciones reconocidas y los pagos realizados hasta el cierre del ejercicio por las subvenciones gestionadas.

65. Los fondos transferidos por el Estado a las CC.AA. por subvenciones gestionadas están afectados a la realización por éstas de transferencias o subvenciones concretas a terceros.

66. Estos fondos no cabe encuadrarlos dentro del concepto de subvención en la medida que no existe ningún acto de concesión de la subvención, ni norma previa que establezca las bases reguladoras de dicha concesión, y en la medida que la Comunidad Autónoma no es el beneficiario último de la misma, sino que lo es un tercero.

67. El Estado, reconocerá la obligación cuando se cumplan los requisitos que para el pago establece el art. 153 del TRLGP y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

68. Por su parte, la Comunidad Autónoma debe seguir para su reconocimiento e imputación a presupuesto, los criterios generales establecidos para las transferencias y subvenciones recogidas en el epígrafe 2.2.

69. Cuando la Comunidad Autónoma reintegre fondos al Estado, dicho reintegro se imputará a los presupuestos y a los resultados del ejercicio en que se produzca.

### 3.1.4. *Fondo de Compensación Interterritorial*

70. El Fondo de Compensación Interterritorial (F.C.I.) tiene por finalidad financiar proyectos de inversión a efectuar por las CC.AA. Estos proyectos aparecen relacionados de forma expresa en los Presupuestos Generales del Estado.

71. Los fondos se hacen efectivos a las CC.AA. del siguiente modo:

- El 25% del importe de cada proyecto cuando se haya producido la adjudicación de la obra o suministro objeto de la inversión.
- El 50% del importe de cada proyecto cuando la ejecución del mismo se haya efectuado en igual porcentaje.
- El 25% restante cuando se haya ejecutado la totalidad del proyecto.
- Por cuartas partes trimestrales, una vez aprobado el acuerdo de concesión, si los créditos correspondientes a proyectos de inversión figuran en los presupuestos de las CC.AA. como «transferencias de capital».

72. Para percibir los recursos del Fondo es suficiente con que las Comunidades Autónomas procedan a la petición de los mismos al órgano gestor de los créditos en el Ministerio de Economía y Hacienda.

73. El F.C.I. es una subvención de capital, en cuanto que está destinado a financiar proyectos concretos y específicos de inversión expresamente relacionados en los Presupuestos Generales del Estado.

74. La Comunidad Autónoma reconocerá el derecho en el momento en que efectúe la petición de fondos al Estado y lo imputará al presupuesto de ingresos en vigor; simultáneamente reconocerá el ingreso.

75. El Estado, recibida dicha petición, reconocerá su correlativa obligación y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

### 3.1.5. *Convenios del Estado con las CC.AA.*

76. El Estado y las diferentes CC.AA. pueden firmar convenios para la realización de actividades conjuntas, dirigidos al cumplimiento de determinados objetivos de política económica o social. Como consecuencia de dichos convenios suelen producirse trasvases de fondos del Estado a la Comunidad Autónoma en cuestión, que es la encargada de gestionar las actividades objeto del convenio.

77. Los convenios deben contener un epígrafe relativo al régimen de financiación, donde figurarán las cuantías de los compromisos de naturaleza financiera, así como su periodificación e identificación presupuestaria, o excepcionalmente los mecanismos de determinación diferida de las mismas.

78. La cuantía y periodificación del trasvase de fondos del Estado a la Comunidad Autónoma viene fijada en cada convenio y no pueden establecerse normas generales.

79. Estos fondos que transfiere el Estado son subvenciones, ya que están destinados a unas finalidades concretas y específicas. Dichas subvenciones serán corrientes o de capital según sea el carácter de estas finalidades y se aplicarán para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios generales recogidos en los párrafos 22 a 34 ó 35 a 47.

## 3.2. **Transferencias y subvenciones recibidas por las Corporaciones Locales**

### 3.2.1. *Participación en los ingresos del Estado*

#### A. Participación de las provincias

80. Los fondos que perciben las entidades locales por la participación en los tributos del Estado, se destinan a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo una parte que está afectada al mantenimiento de centros sanitarios de carácter no psiquiátrico de las Diputaciones, Consejos insulares y Cabildos.

81. La participación en los ingresos del Estado se hace efectiva mediante entregas a cuenta durante el ejercicio y una liquidación definitiva a practicar en el ejercicio siguiente.

Las entregas a cuenta se cuantifican aplicando un porcentaje determinado sobre las previsiones presupuestarias de ingresos y se hacen efectivas por dozavas partes mensuales. La distribución entre las distintas entidades locales se realiza en función de una serie de variables socioeconómicas.

En la liquidación definitiva, los saldos a favor de las Entidades Locales se hacen efectivos en su totalidad una vez practicada la misma y se distribuye entre las mismas con idénticos criterios que las entregas a cuenta.

Si de las liquidaciones definitivas resultasen saldos deudores serán compensados con las siguientes entregas a cuenta.

82. La participación de las provincias, comunidades autónomas uniprovinciales no insulares e islas en los ingresos del Estado es una transferencia corriente, en cuanto que está destinada a financiar la globalidad de su actividad, no existiendo obligación de justificar su empleo, ni la posibilidad de su reintegro.

83. En relación a las entregas a cuenta, el Estado reconocerá la obligación al practicar las liquidaciones mensuales y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

84. La Entidad local receptora, una vez conocido el importe a percibir, reconocerá el derecho correspondiente a cada entrega a cuenta a principio de cada mes y lo imputará al presupuesto de ingresos en vigor; simultáneamente reconocerá el ingreso.

85. En relación a la liquidación definitiva, el Estado reconocerá la obligación una vez que la practique y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

86. La entidad local receptora, reconocerá el derecho una vez percibido el importe de la liquidación o bien con anterioridad si conoce de forma cierta que el Estado ha practicado la misma. Simultáneamente al reconocimiento del derecho deberá imputarlo al presupuesto de ingresos en vigor y reconocer el ingreso.

## B. Participación de los municipios

87. Los fondos que perciben los municipios por la participación en los tributos del Estado se destinan a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones.

88. La participación en los ingresos del Estado se hace efectiva mediante entregas a cuenta durante el ejercicio y una liquidación definitiva a practicar en el ejercicio siguiente.

Las entregas a cuenta se cuantifican aplicando un porcentaje determinado sobre las previsiones presupuestarias de ingresos y se hacen efectivas por cuartas partes trimestrales. La distribución entre los municipios se realiza en función de una serie de variables socioeconómicas.

En la liquidación definitiva, los saldos a favor de los municipios se hacen efectivos en su totalidad una vez practicada la misma y se distribuyen entre los mismos con idénticos criterios que las entregas a cuenta.

Si de las liquidaciones definitivas resultan saldos deudores, éstos serán compensados con las siguientes entregas a cuenta.

89. La participación de los municipios en los ingresos del Estado es una transferencia corriente, en cuanto que está destinada a financiar la globalidad de su actividad, no existiendo obligación de justificar su empleo, ni la posibilidad de su reintegro.

90. En relación a las entregas a cuenta, el Estado reconocerá la obligación, al practicar las liquidaciones trimestrales y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

El municipio seguirá para su reconocimiento e imputación a presupuesto el criterio establecido en el párrafo 84.

91. En relación a la liquidación definitiva, el Estado reconocerá la obligación una vez que la practique y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

El municipio seguirá para su reconocimiento e imputación a presupuesto el criterio establecido en el párrafo 86.

92. En aquellos casos en que la Comunidad Autónoma recibe los fondos del Estado por el importe de la participación tanto de los municipios como de las provincias en los ingresos del Estado y los reparte entre unos y otras según los criterios establecidos por el Estado, la Comunidad ofrece únicamente un servicio de tesorería, por lo que dichos fondos no suponen ni un ingreso ni un gasto para ella; al ser meras operaciones de tesorería no deben ser operaciones presupuestarias.

No obstante, si se produjese una alteración en este régimen, que implicase la realización por la Comunidad Autónoma de una verdadera gestión de los fondos, ésta debería aplicar el criterio establecido en el párrafo 135 del presente documento.

### 3.2.2. *Subvenciones por servicios de transporte colectivo urbano*

93. Son fondos transferidos por el Estado a las Entidades Locales que tienen a su cargo el servicio de transporte colectivo urbano.

94. Estos recursos están afectados a la prestación de este servicio, pudiendo financiar tanto inversiones en infraestructura como gastos de mantenimiento del servicio.

95. Estas subvenciones por servicio de transporte colectivo urbano son subvenciones, corrientes o de capital, puesto que su finalidad es concreta y específica.

96. Para su reconocimiento e imputación a presupuesto se seguirán los criterios generales recogidos en los párrafos 22 a 34 ó 35 a 47 del presente documento.

### 3.2.3. *Planes provinciales de cooperación municipal*

97. Las Diputaciones aprueban anualmente un plan provincial de cooperación a las obras y servicios de competencia municipal, en cuya elaboración participan los municipios de la provincia.

El Plan puede financiarse con medios propios de la Diputación, con las aportaciones municipales y con las subvenciones que acuerden las CC.AA. y el Estado con cargo a sus respectivos presupuestos.

La ejecución del Plan corresponde a la Diputación salvo en aquellos casos en que los municipios afectados la asuman previa solicitud.

Una vez efectuada la recepción de las obras ejecutadas por las Diputaciones se entregarán a la Entidad local que corresponda, a cuyo cargo correrá su conservación y mantenimiento.

98. Los fondos percibidos por las Diputaciones procedentes del Estado, de la Comunidad Autónoma y de los municipios son subvenciones de capital en cuanto que están destinados a financiar Planes Provinciales de cooperación a las obras y servicios de competencia municipal que contienen proyectos y actividades específicas. Además, están sujetos a reintegro en caso de incumplimiento.

99. El ente concedente y el ente beneficiario (Diputación) deben seguir para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios generales recogidos en los párrafos 35 a 47 del presente documento.

100. Cuando la Diputación entrega las obras ya ejecutadas a los municipios, o bien entrega los fondos para que estos ejecuten las mismas, se produce una subvención de capital, debiendo seguirse para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios generales recogidos en los párrafos 35 a 47.

### 3.2.4. *Convenios de colaboración con el Instituto Nacional de Empleo para la contratación de trabajadores desempleados en obras y servicios*

101. Estos convenios de colaboración tienen por objeto fomentar la contratación directa por las Corporaciones Locales de trabajadores desempleados para la realización por éstas de obras y servicios de interés general y social.

102. Los fondos se hacen efectivos a la Corporación Local del siguiente modo:

- El 50% de la subvención concedida, previa justificación ante el INEM de la iniciación de la obra.
- El 50% restante cuando la Corporación Local justifique el gasto correspondiente al primer 50% recibido en las partidas para las que fue destinado.

103. Estos fondos que transfiere el INEM a las Entidades Locales son subvenciones puesto que tienen una finalidad específica, dar empleo a trabajadores desempleados en proyectos de obras y servicios concretos.

104. Para su reconocimiento e imputación a presupuesto se seguirán los criterios generales recogidos en el epígrafe 2.2. del presente documento.

### 3.2.5. *Compensación de beneficios fiscales en tributos locales*

105. En el presupuesto de gastos del Estado se dota un crédito con la finalidad de compensar los beneficios fiscales en tributos locales de exacción obligatoria, que se conceden por el Estado para paliar los daños causados por lluvias torrenciales y otros eventos declarados catastróficos.

106. Las compensaciones de estos beneficios fiscales son transferencias corrientes, en cuanto que no está prevista su utilización en la financiación de operaciones concretas y específicas y tampoco está contemplada la posibilidad de su reintegro, pudiendo utilizarse por la Corporación Local para financiar sus obligaciones en general.

107. Para su reconocimiento e imputación a presupuesto se seguirán los criterios generales recogidos en los párrafos 22 a 34 del presente documento.

## 3.3. **Transferencias y subvenciones derivadas de los regímenes de concierto y convenio económicos**

### 3.3.1. *Régimen de concierto económico (País Vasco)*

108. El Estatuto de Autonomía del País Vasco establece que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco se articulan mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico, según el cual esta Comunidad realiza una aportación al Estado consistente en un cupo

global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos (Guipúzcoa, Vizcaya y Alava) por las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad.

109. El cupo global líquido se calcula provisionalmente para el año al que corresponde haciéndose efectivo al Estado mediante tres pagos iguales en los meses de mayo, septiembre y diciembre.

El cupo provisional correspondiente a cada uno de los tres plazos incluye una serie de compensaciones derivadas de las ampliaciones de crédito que se hayan producido en el INSALUD y en el INSERSO durante el período.

110. Finalizado el ejercicio, durante el mes de mayo siguiente, se procede a practicar la liquidación definitiva que se regularizará con la entrega correspondiente a ese mismo mes.

111. El cupo es una transferencia corriente, en cuanto que está destinado a financiar la globalidad de la actuación del Estado.

112. La Comunidad Autónoma Vasca realiza única y exclusivamente un mero servicio de tesorería, por lo que las cantidades que recibe de las Diputaciones Forales y que entrega al Estado no son ni un ingreso ni un gasto para la misma, y no deben ser operaciones presupuestarias.

113. Respecto al cupo líquido provisional, la Diputación Foral reconocerá la obligación cuando se practique la liquidación correspondiente a cada uno de los plazos (mayo, septiembre y diciembre) y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

114. Por su parte el Estado, en cuanto a reconocimiento e imputación a presupuesto, seguirá los criterios generales recogidos en los párrafos 29 a 34; en todo caso podrá reconocer el derecho correspondiente a cada plazo, a fin de los meses de mayo, septiembre y diciembre, imputándolo al presupuesto de ingresos en vigor y reconociendo simultáneamente el ingreso.

115. La liquidación definitiva, se practica en el ejercicio siguiente, debiendo imputarse a los resultados y al presupuesto del mismo:

- a) Si la liquidación es positiva (el cupo definitivo es mayor que el cupo provisional), es un gasto para las Diputaciones Forales y un ingreso para el Estado, siguiéndose los criterios señalados anteriormente para las entregas del cupo líquido provisional.
- b) Si la liquidación es negativa (el cupo definitivo es inferior al cupo provisional), es un ingreso para las Diputaciones Forales y un gasto para el Estado, debiendo seguirse para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios recogidos en los párrafos 29 a 34 y 22 a 28 respectivamente.

### 3.3.2. Régimen de convenio económico (Navarra)

116. La Ley de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra establece que la actividad financiera y tributaria de Navarra se articula mediante el sistema tradicional del Convenio Económico, en el que se determina las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado.

117. La aportación líquida, determinada de forma provisional, se hace efectiva en cuatro plazos de igual importe, en los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre del ejercicio respectivo.

La aportación provisional correspondiente a cada uno de los cuatro plazos incluye una serie de compensaciones derivadas de las ampliaciones de crédito que se hayan producido en el INSALUD y en el INSERSO durante el período.

118. Las aportaciones líquidas provisionales se liquidarán definitivamente en el mes de marzo del ejercicio siguiente al que se refiera y las diferencias que resulten se regularizarán con la entrega correspondiente a dicho mes.

119. La aportación de Navarra es una transferencia corriente, en cuanto que está destinada a financiar la globalidad de la actuación del Estado.

120. Respecto a la aportación líquida provisional, la Comunidad Foral, reconocerá la obligación cuando se practique la liquidación correspondiente a cada uno de los plazos (marzo, junio, septiembre y diciembre) y la imputará al presupuesto de gastos en vigor; simultáneamente reconocerá el gasto.

121. Por su parte el Estado, en cuanto a reconocimiento e imputación a presupuesto, seguirá los criterios generales recogidos en los párrafos 29 a 34; en todo caso, podrá reconocer el derecho correspondiente a cada plazo a fin de los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre, imputándolo al presupuesto de ingresos en vigor y reconociendo simultáneamente el ingreso.

122. La liquidación definitiva se practica en el ejercicio siguiente y debe imputarse al presupuesto y al resultado de dicho ejercicio:

- a) Si la liquidación es positiva (la aportación definitiva es mayor que la provisional) es un gasto para la Comunidad Foral y un ingreso para el Estado, siguiéndose los criterios señalados anteriormente para las entregas de la aportación líquida provisional.
- b) Si la liquidación es negativa (la aportación definitiva es inferior a la provisional) es un ingreso para la Comunidad Foral y un gasto para el Estado, debiendo seguirse para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios recogidos en los párrafos 29 a 34 y 22 a 28 respectivamente.

### **3.4. Recursos procedentes de los fondos estructurales comunitarios**

123. Los fondos estructurales comunitarios son:

- Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER).
- Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, Sección Orientación (FEOGA-Orientación).
- Fondo Social Europeo (FSE).

124. Los Fondos estructurales tienen como finalidad contribuir al logro de cinco objetivos prioritarios:

1. Fomentar el desarrollo y el ajuste estructural de las regiones menos desarrolladas.
2. Reconvertir las regiones, regiones fronterizas o partes de regiones gravemente afectadas por el declive industrial.
3. Combatir el paro de larga duración.
4. Facilitar la inserción profesional de los jóvenes.
5. En la perspectiva de la reforma de la política agraria común:
  - a) Acelerar la adaptación de las estructuras agrarias.
  - b) Fomentar el desarrollo de las zonas rurales.

125. La intervención financiera de los Fondos estructurales puede adoptar las siguientes formas:

- a) Cofinanciación de programas operativos.
- b) Cofinanciación de los regímenes de ayudas nacionales.
- c) Concesión de subvenciones globales.
- d) Cofinanciación de proyectos.
- e) Apoyo a la asistencia técnica y a los estudios preparatorios para la elaboración de las acciones.

126. La Comunidad Europea contrae los compromisos presupuestarios en función de las Decisiones de la Comisión por las que se aprueben las acciones correspondientes. Los compromisos para acciones de duración igual o superior a dos años se realizan, por norma general, por tramos anuales:

- El compromiso para el primer tramo se produce cuando la Comisión adopta la Decisión aprobando la acción.
- El compromiso de los siguientes tramos se basa en el plan de financiación de la acción y en los avances realizados en la ejecución de la misma.

Respecto a las acciones que tengan una duración inferior a dos años, el compromiso de la cuantía total de la ayuda comunitaria se contrae cuando la Comisión adopta la Decisión por la que se aprueba la acción.

127. El pago se efectúa de conformidad con los compromisos presupuestarios y se hace llegar a la autoridad designada en la solicitud presentada por el Estado miembro correspondiente. Puede adoptar la forma de anticipo o de pago definitivo referido a gastos efectivos realizados:

- Pueden concederse hasta dos anticipos que no pueden superar el 80% del compromiso,
- El pago definitivo del saldo de cada uno de los compromisos se efectúa previa:
  - Solicitud por la autoridad competente.
  - Acreditación de la realización efectiva de la operación.

128. Las aportaciones procedentes de los Fondos estructurales comunitarios son subvenciones, en cuanto que están destinados a financiar proyectos, operaciones o actividades específicos y concretos, previamente seleccionados por la Comisión. Las subvenciones serán corrientes o de capital según la naturaleza del objeto financiado.

129. Los entes beneficiarios de las subvenciones serán aquellos órganos que ejecutan o hacen posible la ejecución de los citados proyectos, operaciones o actividades objeto de la ayuda comunitaria.

Estos entes beneficiarios pueden ser:

- La Administración General del Estado.
- Organismos Autónomos del Estado.
- Empresas y Entes Públicos.
- Comunidades Autónomas.

- Corporaciones Locales.
- Otros órganos que tengan a su cargo la ejecución de proyectos cofinanciados por los Fondos estructurales.

130. Para estos entes beneficiarios la subvención recibida es un ingreso y para su reconocimiento e imputación al presupuesto deberá seguir los criterios generales recogidos en los párrafos 29 a 34 ó 42 a 47 del presente documento.

131. En la tramitación de las ayudas y de los pagos intervienen una serie de órganos de la Administración. Estos órganos, en la medida que no ejecuten directamente las acciones subvencionadas por la Comunidad no deben considerarse como entes beneficiarios y, por tanto, los fondos recibidos y entregados no son ni ingresos ni gastos y no deben ser operaciones presupuestarias.

### **3.5. Transferencias y subvenciones en las que interviene un ente intermediario**

132. Las normas reguladoras de las transferencias y subvenciones pueden establecer que la entrega y distribución de los fondos a los beneficiarios últimos de las mismas se efectúe a través de un intermediario (que puede ser una Administración Pública).

133. Este intermediario, según los casos, puede desarrollar dos tipos de funciones:

- a) Realizar un servicio de tesorería, en cuanto que recibe los fondos del ente concedente, y los distribuye entre los beneficiarios previamente seleccionados por el ente concedente, según criterios establecidos por este último.
- b) Recibir los fondos del ente concedente y distribuirlos entre los beneficiarios que seleccione el propio intermediario, según criterios establecidos por el ente concedente.

134. En el primer caso, el intermediario efectúa exclusivamente un servicio de tesorería, por lo que dichos fondos no van a suponer ni un ingreso ni un gasto para el mismo, por lo tanto este tipo de flujos, al ser meras operaciones de tesorería no deben ser operaciones presupuestarias.

135. En el segundo de los casos, el ente intermediario efectúa una verdadera gestión de los fondos, por lo que:

- Los fondos que recibe del ente beneficiario tienen la consideración de subvención, en cuanto que están destinados a una finalidad específica cual es la de entregarlos a los beneficiarios finales, debiendo seguir para su reconocimiento los criterios generales recogidos en los párrafos 29 a 34 ó 42 a 47.
- Los fondos que entrega a estos beneficiarios finales serán, bien subvenciones o bien transferencias, según su finalidad, debiendo seguir para su reconocimiento los criterios generales recogidos en los párrafos 22 a 28 ó 35 a 41.

### **3.6. Relaciones entre entes dependientes**

136. Una determinada Administración Pública (Estado, Comunidad Autónoma, Corporación Local) está vinculada con otros entes dependientes de ella. Respecto de esos entes dependientes pueden distinguirse dos situaciones:

- a) Que se trate de entes de Derecho Público con personalidad jurídica y patrimonio propio, independientes de los del ente matriz; el cual no recoge en su balance ninguna cuenta representativa de su participación en los mismos.
- b) Que se trate de sociedades mercantiles en las que sea mayoritaria directa o indirectamente la participación del ente matriz, el cual recoge en su balance una cuenta representativa de esa participación.

137. En el primero de los casos, se pueden producir transferencias y subvenciones entre el ente matriz y los entes dependientes siempre que se cumpla lo establecido en el epígrafe 2.1.2. del presente documento.

Estas transferencias y subvenciones son un gasto para el ente concedente y un ingreso para el ente beneficiario, debiendo seguir para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios generales recogidos en el epígrafe 2.2. del presente documento.

138. En el segundo de los casos, no pueden producirse transferencias y subvenciones, dado que se produce una contraprestación cual es la variación de valor de la participación del ente matriz en el ente dependiente.

### **3.7. Subvenciones de capital por asunción de deudas**

139. La asunción de una deuda emitida por un ente es el acto por el cual otro ente se subroga como prestatario de la misma. Como consecuencia de esta asunción se produce una subvención de capital que tiene, como ente concedente al ente que se subroga como prestatario, como ente beneficiario al ente al que le ha sido asumido el pasivo y como cuantía el importe del pasivo.

140. Las subvenciones de capital por deudas asumidas de otros entes deben imputarse a resultados en el momento en que se asume dicho pasivo, tanto en el ente concedente como en el ente beneficiario.

141. El ente concedente debe reconocer la obligación inherente a la subvención en el momento en que se asume el pasivo, reconociendo simultáneamente el gasto.

142. El ente beneficiario debe reconocer el derecho inherente a la subvención en el momento en que le ha sido asumido el pasivo, reconociendo simultáneamente el ingreso.

### **3.8. Subvenciones de capital para compensar resultados negativos acumulados**

143. El ente concedente debe seguir para el reconocimiento e imputación a presupuesto de las subvenciones de capital para compensar resultados negativos acumulados de ejercicios anteriores los criterios generales recogidos en los párrafos 35 a 41. Estas subvenciones son un gasto para el ente concedente.

144. Estas subvenciones de capital no son un ingreso para el ente beneficiario, puesto que no forman parte del resultado, sino que suponen un incremento directo del neto.

El reconocimiento del derecho debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo.

No obstante el ente beneficiario puede reconocer el derecho con anterioridad si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

Simultáneamente al reconocimiento del derecho, deberá imputarse éste al presupuesto de ingresos en vigor.

El reconocimiento del incremento de neto, en todo caso será simultáneo al reconocimiento del derecho.

### **3.9. Subvenciones de explotación para compensar resultados negativos**

145. Ciertas subvenciones de explotación tienen por objeto compensar los resultados negativos de explotación del ente beneficiario.

Estas subvenciones suelen concretarse en:

- Realización de ciertas entregas durante el ejercicio, cuyos resultados se están subvencionando.
- Realización de una liquidación final, una vez cerrado el ejercicio económico y conocida la cuantía exacta del resultado negativo neto de subvenciones.

146. Las entregas que se realizan durante el ejercicio, son subvenciones de explotación y, por tanto, un gasto para el ente concedente y un ingreso para el ente beneficiario. Para el reconocimiento e imputación a presupuesto de estas subvenciones de explotación deben seguirse los criterios generales establecidos en los párrafos 22 a 28 y 29 a 34 respectivamente.

147. Cuando la cuantía total de las entregas a que hace referencia el párrafo anterior es inferior al resultado negativo realmente producido (neto de subvenciones), la liquidación final es positiva y debe seguirse para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios establecidos en los párrafos 143 y 144 (subvenciones de capital para compensar resultados negativos acumulados).

148. Cuando la cuantía total de las citadas entregas es superior al resultado negativo realmente producido (neto de subvenciones), la liquidación final es negativa, y dicho importe debe reintegrarse al ente concedente.

Este reintegro es un gasto para el ente beneficiario y un ingreso para el ente concedente en el ejercicio en el que realmente se produce el mismo.

### **3.10. Subvenciones y transferencias derivadas de acuerdos o convenios**

149. Ciertas subvenciones y transferencias en las que interviene una o varias Administraciones Públicas tienen su origen en acuerdos suscritos por varias partes, pudiendo adoptar la forma de convenio de colaboración, convenio de cooperación, contrato-programa u otras figuras análogas, y tienen por objeto la cofinanciación y desarrollo de proyectos o actividades específicas.

En el acuerdo se establecen los requisitos y las condiciones que deben regir para que dicho convenio se lleve a efecto, así como los compromisos que cada una de las partes adquiere.

150. Los fondos transferidos en virtud de estos acuerdos son subvención siempre que cumplan los requisitos establecidos en el párrafo 10 del presente documento.

Para su reconocimiento e imputación a presupuesto se aplicarán los criterios generales recogidos en los párrafos 22 a 34 ó 35 a 47 según sean corrientes o de capital, respectivamente.

151. En aquellos acuerdos en que se estipule una contraprestación, los fondos que sean transferidos no tienen la consideración de subvención y por tanto no son objeto del presente documento.

### **3.11. Referencia a gastos e inversiones financiados con subvenciones**

152. Sin perjuicio de lo que se establezca en el Documento específico que se elabore sobre el tema es preciso realizar una breve referencia al mismo en la medida en que existen gastos e inversiones financiados con subvenciones.

153. Así, en el ámbito del sujeto beneficiario, las subvenciones percibidas o a percibir y los gastos, proyectos o actividades que financien deben constituir una unidad de seguimiento contable, que permita poner de manifiesto los flujos de derechos y obligaciones presupuestarios que de ellos se deriven.

154. La concesión de subvenciones, bien por acto unilateral del ente concedente, bien mediante acuerdo, concierto o convenio formal, aunque no den lugar al reconocimiento de derechos de acuerdo con lo establecido en los criterios generales recogidos en los párrafos 29 a 34 ó 42 a 47, serán objeto de un seguimiento específico, constituyendo fuente de financiación de las modificaciones crediticias que amparen el gasto presupuestario a ejecutar.

155. El cumplimiento de la actividad y la ejecución del gasto presupuestario acordado, si bien por sí solos no dan lugar al reconocimiento de derechos, serán objeto igualmente de seguimiento, al objeto de controlar los derechos susceptibles de generarse y los efectivamente reconocidos.

**DOCUMENTO 5**  
**ENDEUDAMIENTO PÚBLICO**

## 1. INTRODUCCIÓN

En el seno de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, se han venido desarrollando trabajos conducentes a la aplicación de los principios formulados en el documento «Principios Contables Públicos» a aspectos concretos de Contabilidad Pública. El actual documento, número 5 de la serie, recoge el tratamiento contable del «Endeudamiento Público».

Dejando al margen todas las consideraciones teóricas que, en el marco de la Hacienda Pública, se han venido realizando en tomo a la posibilidad de utilizar el endeudamiento como medio alternativo de obtención de recursos por las Administraciones Públicas, es una realidad constatable su utilización para la financiación de sus actividades. Por lo tanto, estas operaciones deben ser objeto de un adecuado registro contable.

El tratamiento contable que se viene realizando de estas operaciones por las Administraciones Públicas, se basa en la aplicación de una serie de criterios no homogéneos. En este trabajo se configura un criterio único para la totalidad del endeudamiento público, sin más peculiaridades que las recogidas en el apartado tercero.

Este documento presenta una estructura similar a los anteriores de la serie, en la medida que se trata de dar respuesta a cuestiones equivalentes ¿Qué se entiende por «endeudamiento público»? ¿Cuándo y por qué importe deben reconocerse las operaciones derivadas del mismo?

A efectos del encuadramiento conceptual del endeudamiento público, se configura el mismo como aquellos pasivos de las Administraciones Públicas surgidos, directa o indirectamente, como consecuencia de la obtención de capitales ajenos a través de un contrato de préstamo, entendiéndose por tal, como queda definido en el párrafo 2 del presente documento, aquel mediante el cual el prestamista se compromete a poner a disposición de una Administración Pública una cierta cantidad de dinero en una fecha determinada, comprometiéndose la misma a su devolución en otra fecha prefijada, así como el abono de las correspondientes retribuciones, cualquiera que sea la forma en que se instrumente: emisiones en masa u operaciones singulares de préstamo.

Por lo tanto, no han sido objeto de análisis aquellos pasivos con distinto origen, como por ejemplo los surgidos de las adquisiciones de bienes y servicios.

Tampoco se han incluido en el análisis las denominadas operaciones de «intercambio financiero», debido a que las peculiaridades que presentan las hacen merecedoras de un estudio individualizado posterior.

Cabe identificar en el endeudamiento público, la existencia de múltiples operaciones, tales como: creación, retribuciones explícitas e implícitas, amortización, adquisición, conversión, prescripción y rehabilitación.

Estas operaciones son objeto de un análisis pormenorizado, estableciendo, para cada una de ellas, el concepto, los criterios generales de reconocimiento, cuantificación y, en su caso, los criterios de imputación presupuestaria. De dicho análisis cabe destacar los siguientes puntos:

- \* Se identifica el importe de los capitales tomados a préstamo con el valor de emisión o efectivo de la deuda. La imputación a los capítulos de Pasivos Financieros de los Presupuestos de Ingresos y de Gastos en vigor, en los momentos de creación y amortización de la deuda, debe realizarse por este importe.
- \* Se identifica el valor de reembolso con el importe que la Administración Pública se compromete a satisfacer al prestamista en la fecha de amortización de los capitales.
- \* La diferencia entre el valor de los capitales tomados a préstamo y el importe que la Administración se compromete a satisfacer en la fecha de vencimiento de los capitales, constituye retribuciones implícitas, incluyéndose dentro de las mismas las tradicionalmente denominadas primas de emisión y de amortización o reembolso.
- \* Se establece un tratamiento homogéneo para las retribuciones explícitas e implícitas, en la medida que:
  - a) Se contempla la periodificación de las mismas.
  - b) En ambos casos, se produce la imputación al capítulo de Gastos Financieros del Presupuesto en vigor en el momento de su exigibilidad.

El documento se completa con el análisis de las peculiaridades que presentan determinadas operaciones de endeudamiento, destaca el endeudamiento en moneda extranjera, aquel concertado en divisas, cuya peculiaridad radica en la valoración del mismo en moneda nacional y en el tratamiento de las diferencias que puedan surgir como consecuencia de la fluctuación de los tipos de cambio.

## 2. CRITERIOS GENERALES

### 2.1. Concepto de endeudamiento

1. El endeudamiento público es toda situación jurídico-pasiva de las Administraciones Públicas surgida directa o indirectamente como consecuencia de un contrato de préstamo. Las condiciones de cada operación de endeudamiento son diferentes y se ajustan a lo dispuesto en el respectivo contrato.

2. Contrato de préstamo es aquél mediante el cual el prestamista se compromete a poner a disposición de una Administración Pública una cierta cantidad de dinero en una fecha determinada, comprometiéndose la misma a su devolución en otra fecha prefijada, así como al abono de las correspondientes retribuciones, cualquiera que sea la forma en que se instrumente.

3. El endeudamiento público atendiendo al carácter divisible o indivisible de la deuda, se clasifica en emisiones en masa y en operaciones singulares de préstamo.

4. Las emisiones en masa son aquellas en las que la Administración Pública recurre al mercado de capitales mediante la puesta en circulación de títulos u otras formas análogas de representación, suponiendo cada una de ellas una parte alicuota del contrato de préstamo.

5. Las operaciones singulares de préstamo son aquellas en las que se genera una deuda indivisible, aunque puedan concurrir uno o varios prestamistas.

6. El valor de emisión o efectivo de la deuda es el importe de los capitales tomados a préstamo, en cuanto que es la cantidad que el prestamista pone a disposición de la Administración Pública deudora.

7. El valor de reembolso de la deuda es el importe que la Administración Pública deudora se compromete a satisfacer al prestamista en la fecha de amortización de los capitales.

8. La retribución que satisface la Administración Pública por la utilización de capitales ajenos puede ser tanto explícita como implícita.

9. Las retribuciones o intereses explícitos son aquellos expresamente pactados como tales en el contrato de préstamo, con un vencimiento independiente del de los capitales, aunque puedan coincidir en el tiempo.

10. Las retribuciones o intereses implícitos son aquellos que se determinan por diferencia entre el valor de reembolso y el valor de emisión o efectivo de la deuda.

Dentro de estas retribuciones implícitas se incluyen, entre otros conceptos, las denominadas primas de emisión y de amortización o reembolso.

11. En Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales el producto de las operaciones de endeudamiento con vencimiento superior a un año es un recurso afectado a la financiación de sus respectivas inversiones, de acuerdo con la normativa vigente.

## 2.2. Criterios de reconocimiento y cuantificación

12. El reconocimiento de una operación, con carácter general, es el proceso por el cual la misma se incorpora a los estados financieros.

En el endeudamiento público pueden identificarse las siguientes operaciones:

- Creación.
- Retribuciones explícitas.
- Retribuciones implícitas.
- Amortización.
- Adquisición.
- Conversión.
- Prescripción.
- Rehabilitación.

### A. Creación

13. La creación o emisión de deuda supone para la Administración Pública prestataria el surgimiento de un pasivo como consecuencia de la obtención de capitales ajenos.

14. El pasivo debe reconocerse simultáneamente al desembolso de los capitales por parte del prestamista. Generalmente, dicho momento es coincidente con la finalización del período de suscripción en las emisiones en masa, y con el momento de formalización del contrato de préstamo en las operaciones singulares.

No obstante, podrá reconocerse el pasivo con anterioridad, si de las condiciones del contrato se deduce que éste es firme y exigible por ambas partes.

15. El pasivo debe cuantificarse por el máximo valor de reembolso que la Administración Pública deudora se compromete a pagar a la fecha de vencimiento de los capitales.

16. Simultáneamente al reconocimiento del pasivo, la Administración Pública deudora debe reconocer el derecho de cobro de los capitales tomados a préstamo, imputándolo en ese momento al capítulo de Pasivos Financieros del Presupuesto de Ingresos en vigor, por el valor de emisión o efectivo.

17. La diferencia entre el valor del pasivo y el del derecho de cobro son gastos a distribuir durante el período de vida de la deuda, según criterios financieros.

18. Con motivo de la creación de deuda, la Administración Pública puede incurrir en determinadas obligaciones y gastos distintos de los derivados de la carga financiera a que se hace referencia en el párrafo 8 del presente documento. A estas obligaciones y gastos le son de aplicación los criterios generales de reconocimiento establecidos en el documento n.º 3 de «Obligaciones y Gastos», debiendo imputarse, en todo caso, al capítulo de Gastos Financieros del Presupuesto en vigor en el momento de reconocimiento.

## B. *Retribuciones o intereses explícitos*

19. A las obligaciones y gastos derivados de intereses explícitos le son de aplicación los criterios generales de reconocimiento establecidos en el documento n.º 3 de «Obligaciones y Gastos», debiendo imputarse las obligaciones derivadas de intereses explícitos al capítulo de Gastos Financieros del Presupuesto en vigor en el momento de su vencimiento.

20. Llegada la fecha de fin de ejercicio, deberán incorporarse a los estados financieros los intereses devengados y no vencidos.

No obstante, en virtud del principio de importancia relativa, recogido en el documento «Principios Contables Públicos», aquellos intereses con un período de vencimiento no superior a un año podrán reconocerse en el momento de su vencimiento, cuando la importancia, en términos cuantitativos, de la variación que se produzca por el cambio de criterio sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados.

21. En aquellas emisiones de deuda pública, con un único vencimiento de intereses explícitos, coincidente en el tiempo con la creación de la deuda o con el vencimiento del capital, los citados intereses deben ser tratados conforme a lo establecido en los párrafos anteriores y no tendrán, en ningún caso, el carácter de retribuciones implícitas.

## C. *Retribuciones implícitas*

22. Las retribuciones implícitas, calculadas por diferencia entre el valor de reembolso y el valor de emisión o efectivo, deben imputarse a resultados durante el período de vida de la deuda, según criterios financieros.

23. Las obligaciones derivadas de retribuciones implícitas deben imputarse al capítulo de Gastos Financieros del Presupuesto en el momento del vencimiento de la deuda.

#### D. *Amortización*

24. La amortización supone para la Administración Pública deudora la cancelación total o parcial del pasivo surgido en el momento de la creación. Llegado el vencimiento, la Administración Pública deudora, debe reducir el pasivo original y reconocer la obligación de reembolsar los capitales a favor del prestamista.

25. El importe por el que debe reducirse el pasivo objeto de amortización es el valor de reembolso por el que se reconoció dicho pasivo en el momento de su creación.

La obligación de reembolsar los capitales al prestamista debe reconocerse por el importe del valor de reembolso cierto en el momento del vencimiento.

Si dicho valor de reembolso no coincidiera con el valor por el que se reconoció el pasivo en el momento de su creación, se procederá a efectuar los ajustes contables correspondientes. Si dicha diferencia no coincide con el importe de las retribuciones implícitas pendientes de imputar a resultados, el posible desajuste entre ambos importes deberá imputarse a los resultados del ejercicio en que se produce el vencimiento de la deuda.

26. Simultáneamente al reconocimiento de la obligación de reembolso a favor del prestamista, deberá imputarse al capítulo de Pasivos Financieros del Presupuesto de Gastos en vigor el valor de emisión o efectivo de la deuda objeto de amortización, y al capítulo de Gastos Financieros del mismo Presupuesto el importe de las retribuciones implícitas.

#### E. *Adquisición*

27. En las emisiones en masa, la Administración Pública deudora puede amortizar deuda, mediante la compra de los títulos en que se encuentra representada, en el mercado de capitales.

28. La amortización de deuda por adquisición de los títulos u otras formas análogas de representación sigue para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios señalados en los párrafos 24 a 26 del presente documento. A estos efectos, el valor de reembolso cierto en el momento de la amortización es el valor de adquisición de los títulos en el mercado de capitales una vez deducido el importe de los intereses devengados y no vencidos incluidos en el mismo.

#### F. *Conversión*

29. La conversión de una deuda consiste en la sustitución de la misma por otra de características y condiciones diferentes.

30. La conversión está constituida por dos operaciones simultáneas: la amortización de una deuda y la creación de otra nueva.

Ambas operaciones seguirán para su reconocimiento, imputación a presupuesto y cuantificación los criterios generales recogidos en los párrafos 24 a 26 y 13 a 18 del presente documento.

31. Las posibles diferencias que se puedan producir entre el valor de reembolso cierto de la deuda que se amortiza y el valor de emisión de la deuda que se crea se harán efectivas, según proceda, de acuerdo con lo establecido en las cláusulas de conversión.

### G. *Prescripción*

32. La reducción del pasivo puede originarse por la prescripción, una vez transcurridos los plazos legalmente establecidos, de las obligaciones que la Administración Pública tiene hacia el prestamista, bien de reembolso de los capitales o bien de abono de las retribuciones previamente pactadas.

33. La reducción del pasivo supone un incremento del patrimonio neto de la Administración Pública, que debe imputarse al resultado del ejercicio en que se produce la prescripción.

34. La prescripción tanto de reembolso de capitales como del abono de retribuciones previamente pactadas de deudas llamadas a conversión seguirán el criterio general establecido en los dos párrafos anteriores.

### H. *Rehabilitación*

35. La rehabilitación supone la obligación de satisfacer al prestamista capitales o retribuciones previamente prescritos. El pasivo surgirá en el momento en que se dicte el acto administrativo de rehabilitación.

36. El surgimiento del pasivo supone una disminución del patrimonio neto de la Administración Pública, que debe imputarse al resultado del ejercicio en que se produce la rehabilitación.

## **3. APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS GENERALES A DETERMINADAS OPERACIONES DE ENDEUDAMIENTO**

### **3.1. Deudas asumidas de otros entes**

37. La asunción es el acto por el cual una Administración Pública se subroga como prestataria de una deuda previamente creada por otro ente. Supone para la Administración Pública subrogante el surgimiento de un pasivo, y para el ente prestatario original la disminución de dicho pasivo.

La asunción de deuda lleva aparejada la concesión de una subvención de capital que tiene como ente concedente a la Administración Pública subrogante y como ente beneficiario al ente al que le ha sido asumido el pasivo.

#### *A. Ente que asume la deuda*

38. La asunción de la deuda supone para el ente subrogante el surgimiento de un pasivo. Supone asimismo la concesión de una subvención de capital cuyo ente beneficiario es aquél al que le ha sido asumida la deuda.

39. El pasivo surgido como consecuencia de la asunción debe reconocerse en el momento en que entre en vigor el acuerdo de asunción, por el máximo valor de reembolso de la deuda que se asume.

40. Simultáneamente debe reconocerse la subvención de capital concedida, según los criterios establecidos en el documento n.º 4 relativo a «Transferencias y Subvenciones», por el valor actual de la deuda asumida, entendiendo por tal la diferencia entre el máximo valor de reembolso y las retribuciones implícitas no devengadas en dicho momento.

41. La diferencia entre el máximo valor del reembolso de la deuda asumida y el valor actual de la misma en el momento de la asunción son retribuciones implícitas, que deben imputarse a resultados durante el período de vida de la deuda, según criterios financieros.

Las obligaciones derivadas de retribuciones implícitas deben imputarse al capítulo de Gastos Financieros del Presupuesto, en el momento del vencimiento de la deuda.

42. A las retribuciones explícitas de deudas asumidas les son de aplicación los criterios generales de reconocimiento, cuantificación e imputación a presupuesto, establecidas en los párrafos 19 a 21 del presente documento.

43. La amortización de la deuda asumida supone la cancelación total o parcial del pasivo surgido en el momento de la asunción. Llegado el vencimiento, la Administración Pública deudora debe reducir el pasivo original y reconocer la obligación de reembolsar los capitales a favor del prestamista.

El importe por el que debe reducirse el pasivo objeto de amortización es el valor de reembolso por el que se reconoció dicho pasivo en el momento de la asunción.

La obligación de reembolsar los capitales al prestamista debe reconocerse por el valor de reembolso cierto en el momento de vencimiento.

Si dicho valor de reembolso no coincidiera con el valor por el que se reconoció el pasivo en el momento de su asunción, se procederá a efectuar los ajustes contables correspondientes. Si dicha diferencia no coincide con el importe de las retribuciones implícitas pendientes de imputar a resultados, el posible desajuste entre ambos importes deberá imputarse a los resultados del ejercicio en que se produce el vencimiento de la deuda.

Simultáneamente al reconocimiento de la obligación de reembolso a favor del prestamista, deberá imputarse al capítulo de Pasivos Financieros del Presupuesto de Gastos en vigor el valor actual en el momento de la asunción, de la deuda objeto de amortización a que hace referencia el párrafo 40 y al capítulo de Gastos Financieros el importe de las retribuciones implícitas.

44. La amortización de deuda por adquisición de títulos o de otras formas análogas de representación, sigue para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios señalados en el párrafo anterior. A estos efectos, el valor de reembolso cierto en el momento de la amortización es el valor de adquisición de los títulos una vez deducido el importe de los intereses devengados y no vencidos incluidos en el mismo.

45. La conversión de deuda asumida está constituida por dos operaciones simultáneas: la amortización de la deuda asumida y la creación de otra deuda nueva. La amortización debe seguir los criterios establecidos en el párrafo 43 y la creación los criterios generales contenidos en los párrafos 13 a 18 del presente documento.

Las posibles diferencias que se puedan producir entre el valor de reembolso cierto de la deuda asumida que se amortiza y el valor de emisión de la deuda que se crea se harán efectivas según procedan, de acuerdo con lo establecido en las cláusulas de conversión.

46. Son de aplicación a las deudas asumidas lo establecido en los párrafos 32 a 36 sobre prescripción y rehabilitación.

### *B. Ente cuya deuda ha sido asumida*

47. La asunción de deuda supone para el ente cuya deuda ha sido asumida la cancelación de un pasivo. Supone asimismo la obtención de una subvención de capital cuyo ente concedente es aquel que asume la deuda.

48. La cancelación del pasivo debe reconocerse en el momento en que entre en vigor el acuerdo de asunción, por el valor por el que se reconoció dicho pasivo en el momento de su creación.

Simultáneamente debe reconocerse la subvención de capital obtenida, según los criterios establecidos en el documento n.º 4 relativo a «Transferencias y Subvenciones», por el valor actual de la deuda en el momento de la asunción.

49. Si dicho valor actual no coincidiera con el valor por el que se reconoció el pasivo en el momento de su creación, se procederá a efectuar los ajustes contables correspondientes. Si dicha diferencia no coincide con el importe de las retribuciones implícitas pendientes de imputar a resultados, el posible desajuste entre ambos importes deberá imputarse a los resultados del ejercicio en que se produce la asunción de la deuda.

50. Aquellos acreedores no presupuestarios derivados de la periodificación de retribuciones explícitas devengadas y no vencidas deberán cancelarse imputándose a los resultados del ejercicio en que se produce la asunción de la deuda.

## **3.2. Operaciones de endeudamiento cuya imputación a presupuesto debe realizarse por su variación neta en el ejercicio. Pagarés y Letras**

51. Diversas operaciones de endeudamiento, conforme a lo establecido en el art. 101.10 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, no siguen en su creación y amortización los criterios de imputación a presupuesto recogidos en los párrafos 16 y 26 del presente documento, sino que se imputan al mismo al final del ejercicio por la variación neta sufrida. Tal es el caso de los Pagarés y Letras del Tesoro.

52. En el momento de la creación el pasivo surgido debe reconocerse y cuantificarse conforme a lo establecido en los párrafos 14 y 15 del presente documento.

Simultáneamente al reconocimiento del pasivo, la Administración Pública deudora debe reconocer el derecho de cobro de los capitales tomados a préstamo por el valor de emisión o efectivo.

La diferencia entre el valor de pasivo y el del derecho de cobro son gastos a distribuir durante el período de vida de la deuda, según criterios financieros.

A aquellas obligaciones y gastos en los que incurra la Administración Pública deudora con motivo de la creación de la deuda y distintos de la carga financiera a que se hace referencia en el párrafo 8 del presente documento, le son de aplicación los criterios establecidos en el párrafo 18 del mismo.

53. En el momento de vencimiento el pasivo debe cancelarse de acuerdo con lo establecido en los párrafos 24 y 25 del presente documento.

Simultáneamente al reconocimiento de la obligación de reembolso a favor del prestamista, deberá imputarse al capítulo de Gastos Financieros del Presupuesto en vigor el importe de las retribuciones implícitas.

54. La amortización de deuda por adquisición de títulos o de otras formas análogas de representación, sigue para su reconocimiento e imputación a presupuesto los criterios señalados en el párrafo anterior. A estos efectos, el valor de reembolso cierto en el momento de la amortización es el valor de adquisición de los títulos una vez deducido el importe de los intereses devengados y no vencidos incluidos en el mismo.

55. Estas operaciones de endeudamiento se imputarán, en la fecha de cierre del ejercicio, a los capítulos de Pasivos Financieros de los presupuestos de gastos o ingresos en vigor, por el importe de la variación neta producida, durante el ejercicio, en los capitales tomados a préstamo.

### **3.3. Operaciones singulares de préstamo a corto plazo**

56. Las Administraciones Públicas pueden concertar operaciones singulares de préstamo, con vencimiento inferior a un año, con la finalidad de cubrir desfases temporales de tesorería; destacando dentro de las mismas las cuentas de crédito.

La cuenta de crédito es aquella operación de endeudamiento en virtud de la cual el prestamista pone a disposición de la Administración Pública un límite máximo de fondos en una cuenta corriente durante un determinado periodo de tiempo. La Administración Pública dispone de los fondos a medida que los necesita, abonando las correspondientes retribuciones en función de la utilización de los mismos.

57. En el momento de la creación, el pasivo surgido debe reconocerse y cuantificarse conforme a lo establecido en los párrafos 14 y 15 del presente documento.

No obstante, en las cuentas de crédito el pasivo debe reconocerse en el momento que la Administración Pública deudora disponga de los fondos, y por el importe de la disposición.

58. Simultáneamente al reconocimiento del pasivo, la Administración Pública deudora debe reconocer el derecho de cobro de los capitales tomados a préstamo.

59. A las obligaciones y gastos en los que incurra la Administración Pública deudora con motivo de la formalización de la cuenta de crédito y distintos de la carga financiera a que se hace referencia en el párrafo 8 del presente documento, le son de aplicación los criterios establecidos en el párrafo 18 del mismo,

60. La amortización de la deuda sigue para su reconocimiento los criterios generales establecidos en los párrafos 24 y 25 del presente documento.

Estas operaciones de endeudamiento se imputarán en la fecha de cierre del ejercicio a los capítulos de Pasivos Financieros de los presupuestos de gastos o ingresos en vigor, por el importe de la variación neta producida, durante el ejercicio, en los capitales tomados a préstamo.

61. Las retribuciones e intereses explícitos siguen los criterios generales de reconocimiento e imputación a presupuesto recogidos en los párrafos 19 a 21 del presente documento.

### **3.4. Endeudamiento en moneda extranjera**

62. El endeudamiento en moneda extranjera es aquel concertado en divisas y creado tanto en el exterior como en el interior.

## A. Creación

63. El pasivo debe reconocerse simultáneamente al desembolso de los capitales por parte del prestamista, por el contravalor en pesetas que resulte de aplicar el tipo de cambio vigente al máximo valor de reembolso en moneda extranjera que la Administración Pública se compromete a pagar a la fecha de vencimiento de los capitales.

64. Simultáneamente al reconocimiento del pasivo, la Administración Pública deudora debe reconocer el derecho de cobro de los capitales tomados a préstamo, imputándolo, en ese momento, al capítulo de Pasivos Financieros del Presupuesto de Ingresos en vigor, por el contravalor en pesetas que resulte de aplicar al valor de emisión o efectivo en moneda extranjera el tipo de cambio vigente.

65. La diferencia entre el valor por el que se ha reconocido el pasivo y por el que se ha reconocido el derecho de cobro es un gasto a distribuir durante el período de vida de la deuda, según criterios financieros.

66. A las obligaciones y gastos en que incurra la Administración Pública deudora con motivo de la creación de la deuda y distintos de la carga financiera a que se hace referencia en el párrafo 8 del presente documento le son de aplicación los criterios establecidos en el párrafo 18 del mismo.

## B. Valoración a cierre del ejercicio

67. Al cierre de cada ejercicio debe valorarse la totalidad del pasivo por el contravalor en pesetas, que resulte de aplicar a los máximos valores de reembolso en moneda extranjera, los respectivos tipos de cambio vigentes en dicha fecha.

68. La posible diferencia que surja como consecuencia de la aplicación de los nuevos tipos de cambio será negativa o positiva según haya aumentado o disminuido el valor total del pasivo. Dicha diferencia se imputará a los resultados del ejercicio en el que se ponga de manifiesto.

69. Aquellas operaciones de endeudamiento con un período de vencimiento no superior a un año podrán no ser objeto de regularización a fin de ejercicio, cuando la importancia, en términos cuantitativos, de la variación que se produzca por el cambio de criterio sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados.

## C. Retribuciones o intereses explícitos

70. A las retribuciones explícitas de operaciones de endeudamiento en moneda extranjera le son de aplicación los criterios establecidos en los párrafos 19 a 21 del presente documento.

71. La incorporación a los estados financieros de los intereses devengados y no vencidos a la fecha de fin de ejercicio debe realizarse aplicando el tipo de cambio vigente. La posible diferencia que surja en el vencimiento por una variación del tipo de cambio se imputará a resultados en dicho momento.

## D. Retribuciones implícitas

72. Las retribuciones implícitas, calculadas por diferencia entre el contravalor en pesetas en el momento de la creación de los valores de reembolso y de emisión o efectivo en moneda extranjera, deben imputarse a resultados durante el período de vida de la deuda, según criterios financieros.

73. Las obligaciones derivadas de retribuciones implícitas deben imputarse al capítulo de Gastos Financieros del Presupuesto en el momento de vencimiento de la deuda, por el contravalor en pesetas resultante de aplicar el tipo de cambio vigente en dicha fecha.

#### E. *Amortización*

74. En el momento del vencimiento el pasivo objeto de amortización debe reducirse por el contravalor en pesetas con el que aparece valorado en los estados financieros. Simultáneamente debe imputarse a resultados la diferencia positiva o negativa que resulte de aplicar el tipo de cambio vigente en la fecha de vencimiento.

En dicho momento, debe reconocerse la obligación de reembolsar los capitales al prestamista por el contravalor en pesetas resultante de aplicar el tipo de cambio vigente al valor de reembolso cierto en moneda extranjera en el momento de vencimiento.

Si dicho valor en moneda extranjera no coincide con el valor de reembolso en moneda extranjera por el que se reconoció el pasivo en el momento de su creación, se procederá a efectuar los ajustes contables correspondientes, imputando a resultados las posibles diferencias derivadas de la aplicación de distintos tipos de cambio.

Si la diferencia entre dichos valores de reembolso en moneda extranjera no coincide con el importe en moneda extranjera de los rendimientos implícitos pendientes de imputar a resultados, el posible desajuste se imputará a resultados.

75. Simultáneamente al reconocimiento de la obligación de reembolso a favor del prestamista, deberá imputarse al capítulo de Pasivos Financieros del Presupuesto de Gastos en vigor el valor de emisión o efectivo de la deuda objeto de la amortización, y al capítulo de Gastos Financieros del mismo Presupuesto el importe de las retribuciones implícitas, valorados, en ambos casos, aplicando el tipo de cambio vigente en el momento del vencimiento.

**DOCUMENTO 6**  
**INMOVILIZADO NO FINANCIERO**

## 1. INTRODUCCION

La Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, constituida en abril de 1991, viene realizando trabajos al objeto de desarrollar el documento «Principios Contables Públicos»; el presente documento se encuadra dentro de estos trabajos, constituyendo el número 6 de la serie iniciada con el citado de «Principios Contables Públicos».

Este documento tiene por objeto el tratamiento contable de los bienes que integran el inmovilizado de las Administraciones Públicas y, al igual que el resto de los documentos, tiene por finalidad establecer una serie de criterios y normas contables conforme a las cuales debe efectuarse dicho tratamiento.

Un primer paso, imprescindible para centrar el objeto de análisis, es intentar delimitar, dentro de las grandes categorías económicas que se recogen en los estados financieros, el concepto de activo y las condiciones fundamentales que definen su tratamiento.

Los activos son elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera, y se definen como recursos controlados por la entidad, como consecuencia de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener en el futuro una utilidad económica. Usualmente, una entidad pública empleará sus activos para producir bienes y servicios dirigidos a satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

La anterior definición identifica las características pero no especifica las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el balance de situación.

Reconocimiento es el proceso de incorporación a la contabilidad de un elemento que cumpla la definición de activo, siempre que:

- pueda obtenerse de él una utilidad económica
- el elemento tenga un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Al evaluar una partida con estos criterios, y ver si está cualificada para ser reconocida en los estados financieros, será necesario tener en cuenta las condiciones de materialidad. La importancia relativa (materialidad), tiene por objeto concretar el punto de partida para que una información sea útil.

En este sentido, una información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios. La materialidad depende de la cuantía de la partida omitida, o del error de evaluación, desde el punto de vista de las circunstancias particulares de la omisión o error.

Por otra parte, la medida del valor es el proceso de determinación de las cantidades monetarias por las que se reconocen y llevan contablemente los elementos del activo.

Existen diferentes bases de medida para valorar los activos, entre las que se pueden citar las siguientes:

- *Coste histórico.* Utilizando este sistema, los activos se registran por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición.
- *Coste de reposición.* Indica que los activos se valoran por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que deberían entregarse si el mismo activo u otro equivalente fuese adquirido hoy.
- *Valor de realización.* Los activos quedan valorados por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que se obtendrían en la actualidad por la enajenación de dicho activo.
- *Valor venal.* Es el precio que estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual, teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien, considerando, además, la situación del sujeto y suponiendo la continuidad de la explotación del bien.
- *Valor de tasación.* Es la valoración dada al bien, realizada por peritos independientes.

La elección de la base de medida a utilizar, estará mediatizada por el tipo de activo que se trate de valorar, ya que en función de éste será aconsejable tomar en consideración uno u otro, si bien se propugna, con carácter general, la utilización de costes históricos.

Los activos pueden ser clasificados según distintos criterios, de forma que la información que se presenta al usuario sea la más adecuada para la toma de decisiones económicas.

Los activos gubernamentales pueden clasificarse atendiendo a criterios como:

- \* la naturaleza del activo, distinguiéndose entre:
  - activos financieros,
  - activos físicos, tangibles,
  - activos inmateriales, intangibles;
- \* la permanencia del activo, y entonces se clasifican como:
  - activos circulantes,
  - activos fijos;
- \* la convertibilidad del activo en recursos monetarios, distinguiéndose entre:
  - activos realizables, vendibles,
  - activos no realizables;
- \* la duración esperada de la utilidad económica del activo, y entonces se clasifican como:
  - activos no consumibles, que son aquellos que no se agotan, ni se ven afectados por el paso del tiempo (los terrenos, colecciones artísticas, etc.),
  - activos cuasi-no consumibles, aquellos que conservan su capacidad de servicio normal durante un periodo de tiempo indefinido, si son permanentemente renovados (las carreteras, etc),

- activos consumibles, que con el paso del tiempo disminuyen su capacidad de servicio, aunque se realicen en ellos operaciones de mantenimiento (construcciones, maquinaria, etc.).

Desde el punto de vista del uso y destino que se les atribuya, los activos de la Administración se clasifican en:

- \* activos necesarios para que la Administración produzca bienes y preste servicios, cuyas características responden a las de los activos empresariales privados, y
- \* activos utilizados directamente por el público y que benefician a la comunidad en general. Estos activos pueden subdividirse en:
  - activos de infraestructura,
  - activos históricos y culturales,
  - activos de equipamiento e infraestructura militar.

Los activos de infraestructura pueden caracterizarse como si tuviesen periodos de vida indeterminados, mientras que el uso de los activos patrimoniales, es único, no reemplazable e implica un periodo de servicio determinado.

El análisis que se efectúa en el documento, partiendo del concepto de activo antes enunciado y teniendo en cuenta los distintos tipos de activos que pueden darse en una Administración, se inicia concretando un concepto de inmovilizado, para, a continuación, identificar los principales grupos de inmovilizados y destacar en su caso, las peculiaridades que les son propias.

Tres son los tipos de bienes de las Administraciones Públicas que deben ser objeto de un tratamiento especial y diferenciado que conforme un conjunto de normas y criterios contables distinto del aplicable en el ámbito empresarial.

En primer lugar, y como fruto de la actividad inversora de las Administraciones Públicas, figuran un conjunto de bienes cuyo uso y disfrute, una vez finalizados, se transfiere a la generalidad de los ciudadanos y por lo tanto escapan al dominio privativo de la Administración, si bien ésta debe soportar las cargas de mantenimiento y custodia de los bienes.

En segundo lugar, y derivado de las relaciones de cooperación entre administraciones, existe un conjunto de bienes que surgen en el ámbito de una administración pero con la vocación de ser puestos a disposición de otra administración distinta.

Finalmente, las inversiones militares son objeto de un tratamiento diferenciado, acorde con los pronunciamientos internacionales.

Los criterios y normas contables que se exponen en los apartados octavo y noveno del documento son, en la mayoría de los casos, los generalmente aceptados por la práctica contable empresarial y solamente se recogen criterios distintos en aquellos casos y para aquellas operaciones que o bien son peculiares de las Administraciones Públicas o bien las características propias de estos sujetos, la ausencia de ánimo de lucro y la falta de propietarios que esperen obtener un rendimiento económico, hacen que los criterios adoptados reflejen en mayor medida la imagen fiel de su patrimonio.

## 2. CONCEPTO DE INMOVILIZADO

### 2.1. Concepto y características

Se entiende por inmovilizado, en sentido genérico, el conjunto de elementos patrimoniales reflejados en el activo con carácter permanente y que no están destinados a la venta.

Las notas que caracterizan al inmovilizado, vienen dadas por:

- ser elementos de activo,
- tener carácter de permanencia en el tiempo,
- no estar destinados a la venta.

Estas características deben ser consideradas en su conjunto y son aplicables a todos los bienes y derechos que constituyen el inmovilizado de un ente.

No son inmovilizado, por tanto, las existencias que aún siendo elementos del activo, carecen de la nota de permanencia, y su destino es, precisamente, la venta.

### 2.2. Clasificación

Desde el punto de vista de su tratamiento contable, el inmovilizado puede clasificarse, atendiendo a diversos criterios, si bien la clasificación más elemental es la que lo diferencia en función de la materialidad en que se concreta. Así tenemos:

- \* *Inmovilizado material*: el conjunto de elementos patrimoniales tangibles, muebles e inmuebles, que se utilizan de manera continuada en la actividad productiva del sujeto contable.
- \* *Inmovilizado inmaterial*: elementos de activo que se concretan en un conjunto de bienes intangibles y derechos, que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización necesaria en el ciclo productivo de bienes y servicios.
- \* *Inmovilizado financiero*: aquél que cumpliendo los requisitos mencionados supone la materialización a largo plazo de los fondos disponibles con la finalidad de conseguir bien una fuente de recursos bien un instrumento de control total o parcial sobre sociedades mercantiles.

Desde la perspectiva de las Administraciones Públicas, esta clasificación puede ser desarrollada en orden al diferente tratamiento que reciben los bienes que se integran en estas rúbricas. Así:

- por su calificación jurídica, los bienes se clasifican en:
  - \* Bienes patrimoniales.
  - \* Bienes de dominio público:
    - afectos al servicio público,
    - afectos al uso público.
  - \* Bienes comunales.

- \* Bienes del dominio público natural.
- por su tratamiento contable:
  - \* Inmovilizado material.
  - \* Inmovilizado inmaterial.
  - \* Inversiones destinadas al uso general (incluyendo las comunales).
  - \* Inversiones militares.
  - \* Bienes del Patrimonio histórico artístico y cultural.
  - \* Inmovilizado financiero.
  - \* Gastos amortizables.

El presente documento no tiene como objetivo el tratamiento contable del inmovilizado financiero ni de los gastos amortizables.

### **3. INMOVILIZADO MATERIAL**

#### **3.1. Concepto y características**

El inmovilizado material está constituido por el conjunto de elementos patrimoniales tangibles, muebles e inmuebles, utilizados de manera continuada por el sujeto contable en la producción de bienes y servicios públicos, y no destinados a la venta.

En la determinación del inmovilizado material de las Administraciones Públicas, las características que deben reunir los elementos patrimoniales, muebles e inmuebles, son las siguientes:

- Estar incluidos en el dominio público o ser patrimoniales o, en otro caso, haber sido recibidos de otro ente público en cesión o adscripción.
- Ser utilizados de manera continuada en su actividad, por lo que no estarán destinados a la venta o a su entrega al uso general.
- Tener una vida útil que trascienda la duración de un ejercicio económico. Por vida útil se entenderá el período durante el que el activo es susceptible de generar los servicios en que consista su contribución a la actividad del ente.

Con carácter general, podrán excluirse del inmovilizado material aquellos bienes muebles cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

#### **3.2. Clasificación**

Los bienes que se integran bajo la rúbrica genérica de inmovilizado material, se detallan y señalan a continuación por grupos determinados de ellos:

- \* Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, como por ejemplo montes del Estado, reservas y cotos de caza, minas y canteras.

- \* Construcciones.

Edificaciones en general, cualquiera que sea su destino. Se incluyen en este grupo edificios administrativos, comerciales —como mercados o lonjas—, educativos, deportivos, residencias, centros sanitarios, refugios y casas forestales, viveros, cuadras y establos, tanatorios y cementerios, etc.

- \* Instalaciones técnicas.

Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aún siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones. Se incluyen en este grupo centros agrarios y ganaderos experimentales, piscifactorías, granjas y parques cinegéticos, silos, instalaciones y redes hidráulicas, centros de depuración y de tratamiento de residuos.

- \* Maquinaria.

Conjunto de máquinas mediante las cuales se realiza la extracción, elaboración o tratamiento de los productos o se utilizan para la prestación de los servicios que constituyen la actividad del ente. Esta rúbrica abarca un amplio abanico de elementos, como por ejemplo instrumentos de laboratorio, maquinaria agropecuaria y de obras públicas, aparatos médico-asistenciales, equipos de radar, fotocontrol y material fotográfico, etc.

Se incluirán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc, sin salir al exterior.

- \* Utillaje.

Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y las plantillas.

Deberá realizarse sobre ellos recuento físico anual, con objeto de determinar las pérdidas producidas en el ejercicio.

- \* Mobiliario.

Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción del que deba figurar en el apartado siguiente.

- \* Equipos para procesos de información.

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

- \* Elementos de transporte.

Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías excepto los referidos anteriormente.

\* Otro inmovilizado material.

Agrupación de carácter residual, destinada a recoger cualquier otra inmovilización material no incluida en las anteriores, como los fondos bibliográficos y documentales o el ganado afecto a actividades de investigación.

Se incluirán los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

### 3.3. Tratamiento

Los criterios de valoración que deben tenerse en cuenta en el tratamiento de estos bienes, y de las operaciones específicas que les afectan se tratarán en los apartados 8 y 9 de este documento,

Con carácter general debe considerarse que la gestión del sujeto contable tiene prácticamente una duración ilimitada y por ello los criterios que se adopten a efectos de valoración patrimonial tendrán un sentido diferente a los que se adoptarían de cara a una enajenación, global o parcial, de los elementos patrimoniales.

Por otro lado, y en función del principio de uniformidad, los criterios que se hayan adoptado se mantendrán en el tiempo, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección.

En cualquier caso, habrá de tenerse presente el principio de prudencia, en cuanto al registro inmediato de las pérdidas cuando se intuya que pueden producirse, y el principio de la imagen fiel.

### 3.4. Especial referencia a los bienes del Patrimonio Histórico-Artístico y Cultural

#### 3.4.1. *Concepto y características*

Integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, conforme a lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de Junio. También se incluirán en esta clasificación, el patrimonio bibliográfico y documental, los yacimientos arqueológicos, así como los sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

Es característica propia de estos bienes la necesaria declaración de bien de interés cultural, que de forma individualizada deberá hacerse para cada bien.

Todos ellos deberán ser adecuadamente inventariados.

#### 3.4.2. *Clasificación*

Los bienes del Patrimonio histórico, artístico y cultural, responden a la misma clasificación que con carácter general pueda hacerse sobre los bienes si bien hay especificaciones propias de este tipo de Patrimonio.

Para los inmuebles, las especialidades del Patrimonio Histórico Español, se clasifican de la siguiente forma:

- Monumento,
- Jardín,

- Conjunto histórico,
- Sitio histórico, y
- Zona arqueológica

Para los bienes muebles:

- Archivos,
- Bibliotecas, y
- Museos.

### 3.4.3. *Tratamiento*

Los bienes inmuebles que se integran en el Patrimonio Histórico, presentan unas características especiales en orden a su tratamiento contable, ya que en general se deben considerar de la misma forma que las infraestructuras y bienes destinados al uso general.

Excepcionalmente, y para los bienes que se destinen primordialmente a la prestación de servicios públicos o administrativos, podrán ser considerados, a efectos contables, inmovilizado material.

Las operaciones que sobre ellos pueden realizarse, se encuentran sometidas a limitaciones, tanto de orden material (no puede procederse a su demolición o enajenación libremente), como de orden formal (ya que en cualquier caso, la actuación sobre estos bienes llevará aneja una autorización específica de los órganos administrativos competentes).

Son formas especiales de adquisición de bienes del Patrimonio Histórico las siguientes:

- Adquisición como consecuencia del pago en especie de deudas tributarias.
- Adquisición como consecuencia de sanciones impuestas por su exportación ilegal.

## 4. INMOVILIZADO INMATERIAL

### 4.1. **Concepto y características**

Se entiende por Inmovilizado Inmaterial, aquél que se concreta en el conjunto de bienes intangibles y derechos, susceptibles de valoración económica, que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios o constituyen una fuente de recursos del sujeto.

Las características que deben presentar los bienes que se incluyan en esta rúbrica son las mismas que se han señalado anteriormente para el inmovilizado material, salvando la diferencia existente en orden a la tangibilidad o no de los bienes.

### 4.2. **Clasificación**

Los bienes que se integran bajo la rúbrica genérica de Inmovilizado Inmaterial, se detallan a continuación por grupos determinados de ellos:

- \* Gastos de investigación y desarrollo.

Por investigación ha de entenderse el estudio original y planificado realizado con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Por desarrollo, debe entenderse la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación.

No se incluirán bajo esta rúbrica genérica, las actividades de investigación y desarrollo llevadas a cabo, en virtud de contrato celebrado con terceros ajenos al sujeto contable a los cuales les corresponderá la titularidad del proyecto.

- \* Propiedad intelectual e industrial.

Es el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad intelectual e industrial.

- \* Aplicaciones informáticas.

Bajo esta denominación se recogerá el importe satisfecho por la propiedad o el derecho de uso de programas informáticos, o bien, el coste de producción de los elaborados por el propio sujeto contable, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios.

- \* Derechos en régimen de arrendamiento financiero.

Puede definirse el arrendamiento financiero como aquel contrato, mezcla de arrendamiento y compraventa, mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el uso de un bien con la posibilidad de adquirirlo en el futuro a cambio de una contraprestación, que se concreta en el pago de una serie de cuotas periódicas y un precio al ejercitar la opción de compra.

La finalidad del mismo es facilitar al arrendatario el uso de una serie de bienes, necesarios para el ejercicio de su actividad, sin tener que prescindir de los fondos que serían necesarios para la adquisición de los bienes.

- \* Otros activos inmateriales.

Otros activos inmateriales, tales como las concesiones administrativas, el fondo de comercio o los derechos de traspaso, son poco usuales en las Administraciones Públicas. En el supuesto excepcional de que una Administración Pública fuera titular de alguno de estos activos inmateriales, se le dará un tratamiento acorde a lo establecido con carácter general para el inmovilizado inmaterial.

### 4.3. Tratamiento

Los bienes que se agrupan bajo el epígrafe general de Inmovilizado Inmaterial, deben someterse también a las consideraciones establecidas anteriormente para el Inmovilizado Material, si bien presentan peculiaridades significativas para su adecuado tratamiento contable.

- \* Gastos de investigación y desarrollo.

Para que pueda producirse la activación de estos gastos, será necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Deberán ser proyectos perfectamente individualizados, cuyo coste esté claramente establecido, con objeto de poderlo distribuir adecuadamente en el tiempo.

2. Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto.

Una vez se haya considerado la razonabilidad de su capitalización, los costes del proyecto se distribuirán sistemáticamente entre los ejercicios futuros, con la mayor brevedad posible y no sobrepasando en ningún caso los cinco años.

Si por el contrario, en su momento, se considera que aquéllos deben imputarse al ejercicio, no podrán, a posteriori, ser capitalizados, aunque cambien las circunstancias por las que se adoptó la primera decisión.

\* Propiedad intelectual e industrial.

Se contabilizarán en este concepto, los gastos de investigación y desarrollo capitalizados, cuando se obtenga la correspondiente patente o similar.

\* Derechos en régimen de arrendamiento financiero.

Cuando de los términos del expediente administrativo de contratación o de las condiciones del contrato de arrendamiento financiero se deduzca la voluntad de ejercer la opción de compra, los derechos derivados de dichos contratos se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiendo reflejar igualmente la deuda total por los cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros, se contabilizará, separadamente, como gastos a distribuir en varios ejercicios.

Se actuará conforme a lo establecido en el párrafo anterior siempre que se dé alguna de las tres circunstancias siguientes :

- Que el precio de la opción de compra estipulado en el contrato sea poco significativo respecto al valor del bien o coincidente con su valor residual.
- Que el plazo del contrato sea equivalente a la vida económica estimada del bien.
- Que el valor actualizado de las cuotas, utilizando un tipo de interés de mercado, sea similar al precio de adquisición al contado del inmovilizado.

En ambos supuestos las obligaciones de pago por cuotas de arrendamiento se imputarán al capítulo de Inversiones del Presupuesto de Gastos en vigor, por su principal, y al capítulo de Gastos Financieros de dicho presupuesto, por los intereses.

En caso contrario las obligaciones de pago por cuotas de arrendamiento financiero se aplicarán en su integridad al capítulo de Gastos Corrientes del Presupuesto de Gastos.

## **5. INVERSIONES DESTINADAS AL USO GENERAL**

### **5.1. Concepto y características**

Tendrán la consideración de inversiones destinadas al uso general aquellos bienes o inversiones efectuadas sobre éstos que cumplan las siguientes características:

- Estar incluidos en el dominio público.
- En el supuesto de los bienes destinados al uso general, depender jurídicamente de la tutela del sujeto contable.

- En el supuesto de las infraestructuras, haber sido realizadas con cargo a los respectivos presupuestos o, en su caso, haber sido formalmente recibidas de otro sujeto público o privado.
- Tener una vida útil que trascienda la duración de un ejercicio económico. Ser utilizables directamente por la generalidad de los ciudadanos sin más restricciones que las derivadas de la policía administrativa.

A diferencia de los bienes que integran el inmovilizado material o inmaterial, que constituyen elementos utilizados por el sujeto contable para la prestación de bienes o servicios públicos, los bienes integrados en esta agrupación contable son precisamente uno de los productos de dicha actividad pública y se ponen a disposición de los ciudadanos, constituyendo una transferencia a la sociedad.

## 5.2. Clasificación

Bajo la rúbrica genérica de inversiones destinadas al uso general se incluyen los siguientes tipos de bienes:

- \* Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas y otros terrenos no urbanos, minas y canteras destinadas al uso general, vías pecuarias, montes de utilidad pública, parques nacionales.

- \* Infraestructuras y bienes destinados al uso general.

Inversiones en la construcción de bienes destinados al uso general o destinadas a crear, mejorar, ampliar o renovar infraestructuras de cualquier clase tales como carreteras, caminos, calles, plazas, diques, accesos marítimos, obras de abrigo y dársenas, señales marítimas y balizamientos, puentes y escolleras, canalizaciones, mobiliario urbano y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización general.

## 5.3. Tratamiento

Las operaciones que se pueden presentar respecto de este tipo de bienes son las siguientes:

- Operaciones de incorporación:
  - \* Adquisición de los bienes.
  - \* Realización de las inversiones, sea cual sea su forma de materializarse (mejoras, ampliaciones, renovaciones, etc).
- Operaciones de entrega al uso general, de los bienes o de las inversiones realizadas. Las operaciones de incorporación pueden presentarse bajo formas diferentes:
  1. *Adquisiciones onerosas.*
    - Adquisición por compraventa.

Adquisición que se materializa en la incorporación de un bien determinado, completo y terminado, suministrado por un tercero, a cambio de una contraprestación económica.

— Adquisición por expropiación.

En esta forma de adquirir un bien determinado habrá que tener en cuenta las condiciones impuestas por la normativa vigente en materia de expropiación, registrándose contablemente la adquisición, en diferente momento, según el tipo de bien al que se aplique este especial procedimiento:

- \* Si se trata de bienes inscribibles en registro público, cuando el bien se encuentre en condiciones de proceder a su inscripción.
  - \* Si se trata de bienes no inscribibles, una vez que se haya extendido el acta de ocupación y se haya realizado el pago del justiprecio, o se haya realizado el oportuno depósito.
- Ejecución de obras mediante contrato celebrado con terceros.

Bajo este epígrafe general se incluyen tanto la construcción completa de un bien como las incorporaciones parciales que puedan hacerse en virtud de ampliaciones, mejoras o renovaciones en los bienes ya existentes.

Para la explicación del procedimiento a seguir, nos remitimos al apartado 9.1.1.(C) del presente documento.

— Ejecución de obras por la propia Administración.

En esta modalidad de construcción se considera la posibilidad de que el sujeto contable realice por sí las obras correspondientes al inmovilizado material.

Admite tanto la posibilidad de la construcción íntegra o bien la colaboración de la entidad con terceros ajenos.

Para la explicación del procedimiento a seguir, nos remitimos al apartado 9.1.1.(D) del presente documento.

2. Adquisiciones lucrativas.

Las adquisiciones lucrativas se caracterizan por la inexistencia de contraprestación económica frente a la recepción del bien.

— Operaciones de entrega al uso general.

La entrega al uso general de los bienes o de las inversiones provocará su baja como activo inmovilizado, aunque deberá mantenerse el control y seguimiento físico y jurídico de dichos bienes en los correspondientes registros especializados.

## 5.4. Bienes comunales

### 5.4.1. *Concepto y características*

Son bienes comunales aquellos que siendo de dominio público su aprovechamiento corresponde exclusivamente al común de los vecinos de un Municipio o Entidad local menor determinados.

Este tipo de bienes sólo podrá pertenecer a Municipios o Entidades locales menores (Arl. 2 RD 1372/86 de 13 de junio, Reglamento de bienes de las Entidades Locales).

Dentro del concepto de bienes comunales se incluirán:

- Terrenos y bienes naturales de aprovechamiento comunal.
- Inversiones e infraestructuras realizadas sobre terrenos comunales.

#### 5.4.2. *Tratamiento*

El tratamiento de los bienes comunales es el mismo que el indicado en el apartado 5.3 anterior relativo a las inversiones destinadas al uso general.

Las operaciones que se pueden presentar respecto de ese tipo de bienes se concretan en la adquisición, onerosa o lucrativa, de terrenos y bienes naturales, en la realización de inversiones que incrementen la utilidad o el aprovechamiento de los bienes comunales y, en ambos casos, en su puesta a disposición del común de los vecinos.

### 5.5. **Especial referencia a los bienes del Patrimonio Histórico-Artístico y Cultural**

Conforme a lo indicado en el apartado 3.4 de este documento los bienes inmuebles que se integran en el Patrimonio Histórico, en general se deben considerar de la misma forma que las infraestructuras y bienes destinados al uso general.

Excepcionalmente, los bienes que se destinen primordialmente a la prestación de servicios públicos o administrativos, podrán ser considerados, a efectos contables, inmovilizado material.

Las operaciones que sobre ellos pueden realizarse, se encuentran sometidas a limitaciones, tanto de orden material (no puede procederse a su demolición o enajenación libremente), como de orden formal (ya que en cualquier caso, la actuación sobre estos bienes llevará aneja una autorización específica de los órganos administrativos competentes).

Son formas especiales de adquisición de bienes del Patrimonio Histórico las siguientes:

- Adquisición como consecuencia del pago en especie de deudas tributarias.
- Adquisición como consecuencia de sanciones impuestas por su exportación ilegal.

## 6. **INVERSIONES GESTIONADAS PARA OTROS ENTES PÚBLICOS**

### 6.1. **Concepto y características**

Tendrán la consideración de inversiones gestionadas para otros Entes Públicos aquellos bienes que siendo adquiridos o construidos con cargo al Presupuesto de Gastos de una Administración Pública deben ser necesariamente transferidos a otra Administración una vez finalizado el procedimiento de adquisición o finalizada la obra y con independencia de que la Administración destinataria participe o no en su financiación.

Las notas que, de forma general, deben caracterizar esta figura serán:

- La gestión y contratación, tanto en los supuestos de adquisición como de construcción, corresponde al sujeto contable y las obligaciones derivadas de las mismas, normalmente, se aplican a su presupuesto de gastos.

- Las condiciones de la transferencia deben estar predefinidas, bien en cuanto al sujeto destinatario, bien en cuanto al momento de la entrega: en el caso de no estar predefinidas, el bien recibirá el tratamiento que le corresponda de acuerdo con su naturaleza.
- La transferencia de titularidad debe ser plena; de encontrarse sometida a plazo, condición o limitación en uso o destino que pueda implicar la reversión del bien se le dará el tratamiento correspondiente a los bienes cedidos o adscritos.

## 6.2. Tratamiento

Mientras se ejecuta la obra o se transfiere la titularidad de los bienes el agente inversor los registrará, con independencia de la naturaleza de dichos bienes, en rúbricas específicas, distintas de las recogidas en los apartados 3, 4 y 5 de este documento.

La entrega de los bienes o de las obras ejecutadas recibirá el tratamiento correspondiente a las subvenciones de capital entregadas, conforme a lo recogido en el documento número 4 «Transferencias y Subvenciones».

La recepción por el agente beneficiario de los bienes o de las obras ejecutadas recibirá el tratamiento correspondiente a las subvenciones de capital recibidas, conforme a lo recogido en el documento número 4 «Transferencias y Subvenciones».

De acuerdo con la naturaleza de los bienes u obras recibidas, el agente beneficiario las registrará y tratará conforme a lo establecido en los apartados 3, 4 y 5 de este documento.

## 7. INVERSIONES MILITARES

### 7.1. Concepto y características

Tendrán la consideración de inversiones militares las efectuadas como consecuencia de:

- Adquisición o construcción de inmuebles para uso militar, excepto viviendas para hogares de militares.
- Obras militares de ingeniería civil.
- Adquisición de bienes de equipo militar.

### 7.2. Clasificación

Las inversiones militares se clasifican en los siguientes tipos de bienes:

- \* Inversiones militares en infraestructuras y otros bienes.

Incluye las inversiones destinadas a crear, mejorar o reponer infraestructuras militares de cualquier clase susceptibles de uso general.

- \* Inversiones militares asociadas al funcionamiento de los servicios.

Recoge las inversiones destinadas a mejorar cuantitativa o cualitativamente el funcionamiento interno y la operatividad de las fuerzas armadas; incluirá las inversiones en edificios y maquinaria,

instalaciones y utillaje, elementos de transporte, mobiliario y enseres y equipos informáticos de uso militar y, en especial, la adquisición o construcción de bienes de equipo militar —como aviones, buques, carros acorazados, armamento pesado y ligero, existencias de materiales estratégicos, etc.—

- \* Inversiones militares de carácter inmaterial.

Incluye las inversiones destinadas a la adquisición o creación de activos inmovilizados intangibles de uso militar.

### 7.3. Tratamiento

Las inversiones militares, atendiendo a su singular naturaleza, serán objeto de un registro independiente y diferenciado del resto de las adquisiciones e inversiones, presentándose la información de sus flujos exclusivamente a nivel de grandes agregados.

## 8. CRITERIOS DE VALORACIÓN Y CORRECCIONES VALORATIVAS

Al establecer los criterios que han de considerarse para la valoración adecuada de los bienes del inmovilizado habrá de tenerse en cuenta el tipo de activo de que se trate y la forma de adquisición del mismo.

Los criterios de valoración adoptados solo podrán ser alterados cuando concurren situaciones concretas que provoquen la no aplicabilidad de los mismos.

Con carácter general se seguirá como criterio de valoración en cuentas del activo inmovilizado el precio de adquisición o coste de producción, teniendo en cuenta las correcciones valorativas que deben efectuarse.

### 8.1. Inmovilizado material

1. En los supuestos de adquisición onerosa, la valoración del inmovilizado vendrá dada, con carácter general, por el precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye los siguientes componentes:

- El importe facturado por el vendedor.
- Los gastos adicionales que puedan producirse hasta el momento en que el bien de que se trate se encuentre en condiciones de funcionamiento, y que varían según el tipo de bien a que se haga referencia.

Son gastos adicionales en los terrenos y bienes naturales, los de explanación de un solar, los que se produzcan como consecuencia del derribo necesario de una edificación anterior, los de movimientos de tierras, las obras de saneamiento y drenaje, los gastos de inspección y levantamiento de planos, si se realizan con carácter previo a la adquisición.

En edificios y otras construcciones, formarán parte de su precio de adquisición, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción, y los honorarios facultativos del proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

En las instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, y en su caso, el transporte, los seguros, derechos arancelarios, y otros similares.

Los gastos financieros y demás gastos derivados de las operaciones se tratarán conforme a lo indicado en el epígrafe 8.3.2. «Gastos financieros».

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material, podrán incluirse en el precio de adquisición, únicamente cuando no tengan el carácter de recuperables directamente de la Hacienda Pública.

2. Si se trata de un elemento fabricado o producido por el propio sujeto contable, habrá de valorarse por su coste de producción. Los costes a considerar serán:

- los gastos de personal: sueldos, salarios y otros gastos de personal directamente relacionados con ellos;
- los costes de los materiales y servicios consumidos;
- la amortización correspondiente al inmovilizado directamente utilizado;
- la proporción que razonablemente corresponda de costes indirectos, y otros costes, como puede ser la amortización de patentes o licencias que hayan sido utilizadas.

Respecto a los gastos financieros, para este caso, es válido lo establecido en el apartado anterior.

3. Si el elemento patrimonial considerado proviene de una adquisición lucrativa, habrá de valorarse por el valor venal del mismo en el momento de su adquisición.

Se entiende por valor venal de un bien el precio que estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual, teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien, considerando, además la situación del sujeto y suponiendo la continuidad de la explotación del bien.

El valor venal de un bien se podrá determinar mediante tasación de peritos especializados, valores medios de mercados organizados, listas de precios de proveedores habituales u otros procedimientos generalmente aceptados.

## 8.2. Inmovilizado inmaterial

Si se trata de inmovilizado inmaterial el criterio será el mismo que el que se ha establecido para el inmovilizado material en cuanto al precio de adquisición o coste de producción, si bien en este último variarán las proporciones entre los distintos elementos componentes del coste.

No obstante, también habrán de tenerse en cuenta los criterios o normas particulares aplicables a este tipo de inmovilizado.

En aplicación del principio de prudencia, los gastos de investigación y desarrollo han de considerarse gastos del ejercicio.

No obstante, podrán ser activados cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- que exista un proyecto específico perfectamente individualizado y concreto,
- que se dé una asignación, imputación y distribución temporal de los costes, claramente establecida,

- que, además, existan motivos fundados del éxito del proyecto,
- que la rentabilidad económico-comercial del mismo esté razonablemente asegurada, y
- que se encuentre asegurada la financiación del proyecto.

Los proyectos de investigación y desarrollo, se valorarán por el precio de adquisición, o por el coste de producción, si se realizan con medios propios, por el sujeto contable. En este caso, los costes a considerar serán:

- los gastos de personal: sueldos, salarios y otros gastos de personal directamente relacionados con ellos;
- los costes de los materiales y servicios consumidos;
- la amortización correspondiente al inmovilizado directamente utilizado;
- la proporción que razonablemente corresponda de costes indirectos, y otros costes, como puede ser la amortización de patentes o licencias que hayan sido utilizadas.

A los efectos de su valor en cuentas, deberá consignarse la totalidad de los gastos y su amortización.

Las concesiones administrativas, deben figurar en el activo valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención.

En la valoración que debe darse a la propiedad industrial, se seguirá el criterio general del precio de adquisición o coste de producción. En el caso de las patentes, estos gastos vendrán incrementados por los correspondientes al registro y formalización de las mismas, mientras en el caso de los modelos de utilidad, se incorporarán, además, los costes imputables a la producción de las muestras.

Los criterios a aplicar en la valoración de las aplicaciones informáticas, serán los mismos que se han expuesto anteriormente para los gastos de investigación y desarrollo.

El valor por el que deben registrarse en cuentas los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, variará en función de las cláusulas del contrato, donde se precise cómo y cuándo se ejercitará la opción de compra.

Si por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existe duda sobre el ejercicio de la opción de compra, el arrendatario registrará los derechos derivados del contrato, como «activo inmaterial», por el valor al contado del bien y los gastos financieros derivados de la operación, como gasto a distribuir en varios ejercicios.

Estos derechos, registrados como «activo inmaterial», serán amortizados, en función de la vida útil del bien objeto del contrato.

Al ejercitar la opción de compra, se dará de alta el bien adquirido, por el valor de los derechos y su correspondiente amortización acumulada que serán dados de baja, como activo inmaterial.

### **8.3. Consideraciones especiales**

#### *8.3.1. Puesta en funcionamiento*

Se considerará que un bien está en condiciones de funcionamiento cuando se haya expedido el certificado o acta de recepción provisional. No obstante, en aquellos casos en los que respecto de

determinados activos, a pesar de haberse concluido no existe posibilidad real de uso hasta que no se completen otros, no se entenderá que están en condiciones de funcionamiento mientras no sean recibidos los bienes necesarios para su funcionalidad.

Los gastos por depreciación del Inmovilizado se devengarán a partir del momento en el que los correspondientes bienes estén en condiciones de funcionamiento.

### 8.3.2. *Gastos financieros*

Los gastos financieros podrán incrementar el valor del bien inmovilizado siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- que exista una relación directa y objetiva entre la operación de endeudamiento que origina los gastos financieros y el bien al que deben incorporarse dichos gastos.
- que los gastos financieros se hayan devengado con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

En los casos en que el contratista tenga derecho al abono de los intereses correspondientes cuando la unidad administrativa se retrase en el pago de certificaciones de obras, de la liquidación provisional o de la liquidación definitiva, se considerarán, salvo los producidos por ineficacia en la tramitación de los oportunos expedientes, como un coste de financiación ajena del bien que se contrata. Dicho coste financiero, en consecuencia, se registrará como un mayor precio de adquisición por las cuantías devengadas hasta la puesta en condiciones de funcionamiento. Los intereses de demora a cargo de la entidad devengados a partir del momento citado se contabilizarán como gastos financieros del ejercicio.

### 8.3.3. *Gastos no capitalizables*

Se considerarán gastos del ejercicio los siguientes:

- Los devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien debidos a razones de ineficiencia. Entre ellos cabe señalar los derivados de litigios, de exceso de capacidad no utilizada o de la interrupción de la actividad de desarrollo o construcción.
- Los devengados con posterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento del bien que no impliquen un aumento del valor sustancial del mismo.

En todo caso se considerarán como gasto del ejercicio las indemnizaciones a cargo de la entidad por:

- Demora en la formalización del contrato.
- Causas de fuerza mayor.
- Daños a terceros.
- Suspensión temporal de las obras.

El registro en cuentas se verificará cuando se dicte la resolución pertinente del órgano o entidad que haya celebrado el contrato.

Los gastos de conservación y policía de las obras correrán a cargo del contratista durante el período de garantía que se fije entre la recepción provisional y la definitiva del activo objeto del contrato. En consecuencia, sólo en los supuestos en que los daños o deterioros hubieran sido ocasionados por un mal uso de la entidad dichos gastos correrán a su cargo, debiéndose registrar en cuentas de gestión.

#### 8.3.4. *Tratamiento de certificaciones de obra y obras en curso*

Con carácter general, salvo lo indicado en el párrafo siguiente, el registro de las inversiones se regirá por la regla del «servicio hecho». A estos efectos el contratista tendrá derecho al abono de la obra que realmente ejecute con arreglo al precio convenido.

La aplicación de la regla del «servicio hecho» a los contratos de obra no debe entenderse de una manera rigurosa, pues tal interpretación llevaría a aplazar el registro de las inversiones hasta la total ejecución de la obra contratada. En consecuencia la contabilización de los denominados «abonos al contratista», aunque sujetos a las rectificaciones y variaciones que resulten de la medición final, debe realizarse conforme vaya ejecutando parcialmente la prestación contratada.

El momento en el que deben contabilizarse la inversión y obligación subsiguiente coincidirá con el acto de aprobación y liquidación emitido por la entidad con base en las pertinentes certificaciones de obras expedidas por la dirección facultativa de las mismas.

Podrán contabilizarse como inversión aquellos actos de reconocimiento y liquidaciones de obligaciones que no impliquen una ejecución de obras real. Tal es el caso de los abonos a cuenta por operaciones preparatorias realizadas por el contratista, como instalaciones y acopio de materiales o equipos de maquinaria pesada adscritos a la obra.

Las revisiones del precio contempladas en la normativa vigente se considerarán como un mayor importe del contrato aprobado y como tales se registrarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores.

Los sujetos contables deberán suministrar, mediante anexos o notas a sus Estados Anuales, la información correspondiente a su volumen de inmovilizado en curso

### 8.4. **Amortizaciones**

La amortización es la expresión contable de la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos. La dotación anual que se realiza, expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del inmovilizado.

Son activos amortizables aquellos bienes que cumplan las siguientes características:

- Tener una vida útil limitada.
- Ser utilizados durante más de un ejercicio económico.
- Ser utilizados por el sujeto contable para la prestación de bienes y servicios o para fines administrativos.

No estarán sujetos a amortización los siguientes bienes:

- Los integrantes del dominio publico natural.
- Los terrenos y bienes naturales, tanto los de uso público como los comunales, salvo que tuvieran una vida útil limitada para el sujeto (por ejemplo minas, graveras o escombreras).
- Las inversiones destinadas al uso general.
- Los integrados en el Patrimonio Histórico Español, en tanto no se utilicen por el sujeto contable para la prestación de bienes y servicios o para fines administrativos.

El resto de los bienes del inmovilizado deberán ser objeto de amortización, registrándose ésta tanto a nivel individualizado en el inventario de bienes como a nivel agregado en las rúbricas de gastos.

Para el cálculo de la cuantía anual de la amortización se debe proceder a determinar los siguientes conceptos:

a) Valor inicial: Será el valor por el que estén contabilizados los activos inmovilizados depreciables. En las adquisiciones o construcción de edificios, locales y demás inmuebles ha de separarse el valor del suelo y del vuelo con el fin de que la amortización se efectúe exclusivamente sobre el valor de la edificación o vuelo.

b) Valor residual: El valor residual es aquel que se espera recuperar por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio, descontando en todo caso los costes necesarios para realizar su venta.

Si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos de acuerdo al principio de importancia relativa no debe considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúa la amortización.

En caso de que el valor residual fuera negativo, se deberá proceder a dotar una provisión, con objeto de constituir un fondo que compense dicho valor en el momento en que el inmovilizado esté fuera de servicio.

c) Valor amortizable: Vendrá dado por la diferencia entre el valor inicial de los bienes amortizables y su valor residual.

d) Vida útil estimada: Se entiende por vida útil estimada el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a poder ser utilizado normalmente por el sujeto contable.

Se trata de un período estimado y se debe prever en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir a lo largo de la vida productiva del inmovilizado. Entre éstos se destacan:

- Uso y desgaste físico esperado, en función de las condiciones de su utilización.
- Obsolescencia.
- Límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

Si se produjeran alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un activo, se procederá a modificar dicho período en función de las nuevas circunstancias aparecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes, pero nunca se hará un ajuste retroactivo por este concepto.

En su caso, se imputará al resultado del ejercicio el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de una alteración de las condiciones iniciales.

e) *Métodos de amortización:* Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo con un criterio técnico-económico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil. Se recomienda, por su sencillez, la adopción del método lineal o constante. En cualquier caso, una vez seleccionado el método de amortización a utilizar, éste ha de aplicarse de modo uniforme a fin de que puedan facilitarse comparaciones entre distintos ejercicios.

f) *Momento de inicio del proceso de amortización:* El inicio de la amortización comenzará a partir del momento en que el activo esté en condiciones de funcionamiento. En caso de inmovilizados compuestos por partes utilizables independientemente, comenzarán a amortizarse cada una de ellas en el momento en que estén en condiciones de funcionamiento.

## 8.5. Otras correcciones de valor de inmovilizado

1. *Pérdidas de carácter reversible en el inmovilizado.*—Cuando el valor de mercado de un inmovilizado sea inferior al valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva se procederá a dotar una provisión.

Si las causas que motivan la dotación desaparecen, se deberá anular el importe provisionado.

2. *Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado.*—Si se produce una disminución de valor de carácter irreversible en un inmovilizado se procederá a corregir la valoración de ese bien, contabilizando la correspondiente pérdida como gasto del ejercicio y provocando una corrección del valor amortizable del bien.

3. *Revalorizaciones.*—Con carácter general no será admisible la revalorización contable de los bienes que conforman el inmovilizado; excepcionalmente podrán revalorizarse dichos bienes cuando una norma con rango suficiente así lo autorice y en los términos establecidos en dicha norma.

4. *Plusvalías.*—Las plusvalías sólo podrán ser reconocidas cuando se pongan de manifiesto como consecuencia de transacciones que den lugar a modificaciones cualitativas en la composición del patrimonio del sujeto contable.

## 9. OPERACIONES EN RELACIÓN CON EL INMOVILIZADO

### 9.1. Operaciones de alta de bienes o incremento del inmovilizado

#### 9.1.1. *Adquisición onerosa*

Se incluyen en este epígrafe aquellas operaciones que impliquen alta de bienes o incrementos del inmovilizado en los que existe un pago como contraprestación a la entrega del bien o ejecución de la obra.

Constituyen adquisiciones onerosas las siguientes operaciones:

- Adquisiciones por compraventa.
- Adquisiciones por expropiación.

- Ejecución de obras mediante contrato con terceros.
- Ejecución de obras por la Administración.

### A. *Adquisición por compraventa*

Se incluyen en este grupo las adquisiciones de bienes determinados, completos y terminados suministrados por terceros.

El precio de adquisición del inmovilizado suministrado por terceros incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que tengan relación con su puesta en funcionamiento y que se produzcan hasta la misma, tales como impuestos que graven la adquisición, gastos de explanación y derribo, transporte, aduanas, seguros, instalación, montaje y otros similares.

El mencionado precio de adquisición podrá incluir también los intereses devengados hasta la puesta en funcionamiento de los respectivos inmovilizados, de acuerdo con lo expuesto en el epígrafe 8.3.2. «Gastos financieros».

Para el caso de activos o componentes importados donde la moneda de pago fuera distinta a la peseta, deberán considerarse como contravalor de dicha moneda extranjera las pesetas resultantes de aplicar el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubieren incorporado al patrimonio. Este importe será incrementado con los gastos adicionales que se hayan producido hasta la puesta en funcionamiento del inmovilizado, entre los cuales pueden estar las diferencias registradas en el cambio de la moneda hasta la mencionada puesta en funcionamiento.

El alta en inventario y el correlativo registro en contabilidad se efectuará:

- si los bienes deben inscribirse en algún Registro público, en el momento en que se reúnan todos los requisitos necesarios para proceder a su inscripción.
- el resto de los bienes, en el momento en que, de acuerdo con la normativa interna, se reciben de conformidad.

### B. *Adquisición por expropiación*

En los supuestos de adquisición por expropiación forzosa se tendrá en cuenta:

- El precio de adquisición coincidirá con el justiprecio fijado según el procedimiento legalmente establecido.
- En el procedimiento general de expropiación el alta en contabilidad de los bienes se producirá:
  - si son inscribibles en Registro público, en el momento en que se reúnan todos los requisitos necesarios para proceder a su inscripción.
  - si no son inscribibles, una vez extendida el acta de ocupación, previo pago o depósito de su importe.
- En los supuestos de vigente ocupación, el acta de ocupación sólo dará lugar a una anotación preventiva en el inventario y sin valoración alguna; el alta en cuentas sólo se producirá una vez determinado el justiprecio y efectuado el pago o depósito del mismo.

### C. *Construcción mediante contrato con terceros*

Se incluyen en este epígrafe exclusivamente la construcción de obras nuevas mediante contrato con terceros externos al sujeto contable.

En la contabilización de las construcciones se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

- El importe de las sucesivas certificaciones de obra se incorporarán al valor de la construcción.
- El valor final del bien vendrá determinado por la suma de los importes de las certificaciones de obra y de las liquidaciones provisional y definitiva descontando, en su caso, los importes que conforme a lo establecido en el epígrafe 8.3.3. «Gastos no capitalizables» deben considerarse como gasto del ejercicio.

### D. *Construcción por la propia Administración*

Se comprenden dentro del concepto de construcción por la propia Administración del inmovilizado material:

- La construcción, fabricación, desarrollo o montaje de inmovilizados materiales íntegramente.
- Los gastos anexos a una adquisición de inmovilizado, cuando los equipos internos participan en los trabajos llevados a cabo por los contratistas o proveedores externos.

Los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia administración se valorarán a su coste efectivo de producción, que será el que resulte de las normas usualmente aplicadas por el sujeto para la determinación de costes. Este coste no superará en ningún caso el valor del mercado.

Las normas para la determinación de costes mencionadas en el punto anterior deberán estar incluidas dentro del catálogo de las usualmente aceptadas en España, y prever la afectación de los costes directos e indirectos de fabricación efectivamente devengados y objetivamente imputables al proyecto.

Al inmovilizado de propia construcción le son aplicables las disposiciones del epígrafe 8.3.2. «Gastos financieros».

No es admisible la inclusión de conceptos tales como cargas de estructura u otros asimilables no imputables objetivamente, cuya base de aplicación sea la de distribuir los gastos de infraestructura general administrativa financiera por centros de coste o proyectos.

Se entenderá como momento apropiado para la suspensión de la capitalización de gastos propios por montaje, puesta a punto, supervisión, etc., el de la respectiva entrada en funcionamiento del inmovilizado material de que se trate.

En fin de ejercicio los gastos en que se hubiera incurrido para la construcción de inmovilizado serán incluidos en el activo, imputándose un ingreso por idéntica cuantía.

### E. *Ampliación, modernización y mejoras*

La ampliación consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor superficie o volumen útil.

Una modernización está representada por la acción de dar forma o aspecto moderno a elementos antiguos.

Se entiende por mejora el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia.

Los criterios de valoración aplicables a los procesos descritos en los párrafos anteriores serán los siguientes:

- Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora deberán producir:
  - Aumento de capacidad de producción.
  - Mejora sustancial en su productividad o,
  - Alargamiento de la vida útil estimada del activo.
- El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.
- Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo establecido para la renovación.
- Si en el proceso de ampliación o mejora hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos dicho coste se considerará como mayor valor, minorado, en su caso, por el importe recuperado en la venta de los mismos.
- En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el valor de mercado de los respectivos elementos del inmovilizado material.

Atendiendo al principio de importancia relativa es aconsejable que el coste de las ampliaciones, modernizaciones o mejoras de poca importancia, sea considerado como gasto del ejercicio.

## F. *Renovación*

Una renovación representa la acción y el efecto de hacer como nuevo un bien, o volverlo a su estado primitivo. Por tanto, una renovación siempre lleva consigo una sustitución.

La valoración que debe darse al inmovilizado material que sufre un proceso de renovación, seguirá los siguientes criterios:

- Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o en su caso coste de producción de la operación.
- Simultáneamente a la operación anterior, se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le correspondan, registrándose el correspondiente resultado producido en esta operación por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el valor recuperado.
- En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado.

- Si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será el establecido para las reparaciones de inmovilizado material.

## G. *Reparaciones y conservación*

La conservación tiene por objeto conservar el activo en buenas condiciones de funcionamiento.

Entre los desembolsos más comunes originados por la labor de conservación podemos citar los siguientes:

- a) Pintura.
- b) Lubricación.
- c) Limpieza de máquinas y aparatos.
- d) Ajustes.
- e) Revisiones, etc.

El propósito de las reparaciones es volver a poner el activo en buenas condiciones de funcionamiento.

Los gastos de reparaciones más comunes comprenden la sustitución o reposición de piezas desgastadas o deterioradas.

Podemos distinguir dos tipos de reparaciones: ordinarias y extraordinarias.

Las reparaciones ordinarias tienen lugar con frecuencia y sus costes son relativamente pequeños, mientras que las reparaciones extraordinarias se distancian más en el tiempo y sus costes son, generalmente, bastante elevados. Ejemplos de este último caso son las reparaciones obligatorias de buques y aeronaves.

La valoración de las reparaciones y conservación se ajustará a los siguientes criterios:

- Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen.
- No obstante lo anterior, para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización durante varios ejercicios son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, y siendo este período superior a un año, se deberá dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada, para el ejercicio, de los costes de dicha reparación.  
  
A estos efectos se constituirá un fondo de provisión para grandes reparaciones, para hacer frente a la reparación en el ejercicio en que se deba efectuar.
- Si en la reparación se produjera alguna sustitución, se estará a lo dispuesto para la renovación.

## H. *Piezas de recambio*

Piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes; para su valoración se estará a las normas generales del inmovilizado material.

Con carácter general, estas piezas se cargarán a gastos en el momento de su adquisición. Excepcionalmente las piezas de bajo coste unitario y elevado valor total y las de elevado coste unitario y de uso muy recurrente se contabilizarán como existencias de materiales para consumo y reposición.

### 9.1.2. *Adquisición lucrativa*

Las operaciones de adquisición lucrativa, son aquellas en las que el sujeto contable que incorpora el bien a su inmovilizado no debe entregar ningún tipo de contraprestación. Es decir, la adquisición del inmovilizado se produce de forma gratuita.

Las formas en que pueden presentarse son: la prescripción, la ocupación, la atribución por ley, la herencia o el legado y la donación. En todos los casos se da la incorporación del bien sin contraprestación, registrándose por su valor venal.

Las herencias, legados o donaciones en especie, previa su aceptación, se tratarán como subvenciones de capital recibidas; su funcionamiento contable queda recogido en el documento n.º 4 «Transferencias y Subvenciones», al que nos remitimos.

En el resto de los casos, se dará de alta el inmovilizado por su valor venal, teniendo como contrapartida una cuenta de Resultados.

## 9.2. **Operaciones de baja de bienes o decremento de inmovilizado**

### 9.2.1. *Venta*

Se configura la venta como la operación de entrega de un bien, a cambio de una contraprestación en dinero.

La venta del inmovilizado provocará su baja en contabilidad, y en el inventario, por su valor neto contable. La diferencia entre el valor neto contable del bien enajenado y el precio recibido o por recibir, excluidos los intereses por aplazamiento, constituirá el resultado positivo o negativo de la venta.

### 9.2.2. *Otras operaciones de baja*

Las entregas gratuitas de bienes se tratarán como subvenciones de capital, cuyo funcionamiento contable queda recogido en el documento nº 4 de Principios Contables Públicos, «Transferencias y Subvenciones», al que nos remitimos.

Los bienes de inmovilizado podrán también causar baja como consecuencia de:

- Prescripción extintiva.

- Pérdida o destrucción.

En estos dos casos, se procederá a dar de baja el inmovilizado por alguna de estas causas, por su valor neto contable, teniendo como contrapartida, una cuenta de Resultados.

### 9.3. Operaciones mixtas

Son operaciones en las que simultáneamente se produce un alta y una baja de bienes en el patrimonio del sujeto contable.

#### 9.3.1. *Permuta*

Se trata de una de las formas posibles de traslación de dominio del inmovilizado, caracterizada por el intercambio entre las partes, conmutativo, oneroso y generalmente no dinerario, de bienes o derechos de la misma o de diferente naturaleza.

En las operaciones de permuta de activos del inmovilizado material, se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

- El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo con el valor de tasación con el límite del valor de mercado.
- Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento incrementarán el valor del mismo siempre que no se supere el valor de mercado del referido bien.
- El inmovilizado entregado se dará de baja por su valor neto contable. Al dar de baja el inmovilizado por el valor neto contable, se reconocerá en su caso, el exceso de la provisión existente por la diferencia entre el valor del bien recibido, y el valor neto contable del inmovilizado entregado a cambio.

En los casos en los que no exista una equivalencia entre los valores de tasación de los bienes permutados y las diferencias de valoración se ajusten en metálico, la operación sólo se tratará como permuta si el importe a pagar por el sujeto contable no supera el valor de tasación del bien entregado en el porcentaje legalmente establecido; en caso contrario, la operación se tratará como adquisición entregando como pago parcial otro inmovilizado material.

Para la contabilización de las operaciones anteriores se estará a lo siguiente:

- Las diferencias entre el valor de tasación del bien entregado y su valor neto contable se registrarán como un resultado positivo o negativo, según su signo.
- El inmovilizado recibido se contabilizará por el valor de tasación. Las diferencias entre dicho valor y el valor de tasación del bien entregado, en la parte en que no se compensen con cobros o pagos en metálico se conceptuarán como una subvención, entregada o recibida, según su signo.

#### 9.3.2. *Adquisición entregando como pago parcial otro inmovilizado material*

Se trata de una figura especial de adquisición que consiste en una transacción, en la cual se recibe un inmovilizado material, a cambio de dos tipos de contraprestaciones:

- Una de ellas, es no dineraria, y consiste en la entrega de un inmovilizado en concepto de pago parcial;
- La otra, es dineraria, por la parte a cubrir mediante pagos o el empleo de crédito.

La Entidad que recibe el bien a cambio de otro, más un diferencial monetario, valorará, en general, el bien recibido, por el valor neto contable del bien que transmite, más el importe monetario pagado.

Como límite máximo se considerará el valor de mercado del activo recibido.

### 9.3.3. *Aportaciones no dinerarias a sociedades*

Son operaciones que si bien pueden calificarse como enajenaciones, al materializarse en entregas realizadas del propio inmovilizado, participan del carácter de «especiales» al constituir la contraprestación entrega de títulos valores de una Sociedad Mercantil.

La valoración de los bienes será realizada por expertos independientes que aplicarán los criterios que indica el T.R.L.S.A., pudiéndose aplicar en su contabilización los criterios expuestos en el apartado 9.3.1. *Permuta*.

## 9.4. **Operaciones especiales**

### 9.4.1. *Adjudicación en pago de deudas*

La adjudicación en pago de deudas es una operación con la que se finaliza un proceso de recaudación ejecutiva sobre los bienes de un deudor.

El propio Reglamento General de Recaudación establece los criterios que han de seguirse en orden a la valoración de los bienes que corresponda adjudicar, puntualizando al respecto que el valor será igual al débito perseguido. La contabilización de la operación deberá observar dos aspectos:

- Cancelación de la deuda contraída por el deudor, y
- Adjudicación de los bienes, incorporándolos al inmovilizado.

### 9.4.2. *Cesiones gratuitas de bienes inmuebles*

La cesión gratuita de bienes inmuebles efectuada a favor de Entidades o Instituciones públicas o privadas provocará, como consecuencia del acto administrativo en que se acuerde la cesión, los siguientes efectos:

- En la contabilidad del sujeto cedente se producirá la baja en cuentas del bien cedido por su valor neto contable utilizando como contrapartida cuentas compensatorias de patrimonio. Sin perjuicio de la baja en cuentas, el bien deberá mantenerse en inventario, haciendo constar la circunstancia de encontrarse cedido, con indicación del cesionario y de las condiciones de la cesión.
- En la contabilidad del sujeto cesionario se producirá el alta en cuentas del bien cedido, por el valor venal del mismo, utilizando como contrapartida cuentas diferenciadas de patrimonio.

Asimismo, se procederá a dar de alta el bien en el inventario, haciendo constar la circunstancia de encontrarse cedido, con indicación del cedente y de las condiciones de la cesión.

Los bienes cedidos deberán de ser amortizados por el cesionario, que también reflejará en su contabilidad las correcciones valorativas y las ampliaciones, mejoras o renovaciones que se efectúen sobre dichos bienes, sin que tales operaciones tengan reflejo ni en las cuentas ni en el inventario del cedente.

En los casos en que, por incumplimiento del destino o por el transcurso de los plazos señalados en el acuerdo, reviertan los bienes al cedente, se producirán los siguientes efectos:

- En el sujeto cesionario se producirá la baja en cuentas del bien revertido, por su valor neto contable, teniendo como contrapartida la cuenta de patrimonio antes enunciada; las posibles diferencias entre el valor de cesión y el valor de reversión se tratarán como resultado del ejercicio en que se produzca dicha operación. Asimismo, se procederá a dar de baja el bien en el inventario.
- En el sujeto cedente se producirá el alta en cuentas del bien, por el valor con que figure en inventario, teniendo como contrapartida la cuenta compensatoria de patrimonio, y se reflejará en el inventario el hecho de la reversión. Sin perjuicio de lo anterior, deberán reflejarse, tanto en cuentas como en el inventario, las posibles correcciones valorativas derivadas de detrimentos o deterioros experimentados por los bienes.

En los supuestos en que por el cumplimiento de las condiciones o de los plazos establecidos en el acuerdo de cesión, los bienes pasen definitivamente a la plena propiedad del cesionario se producirán los siguientes efectos:

- En la contabilidad del sujeto cedente se producirá la baja en inventario del bien y se cancelarán las cuentas compensatorias de patrimonio, tratándose la operación como una subvención de capital en especie.
- En la contabilidad del sujeto cesionario se consolidará la propiedad del bien, reflejándose este hecho en el inventario y se cancelarán las cuentas especiales de patrimonio, tratándose la operación como una subvención de capital en especie.

#### 9.4.3. *Adscripción de bienes inmuebles*

La adscripción de bienes inmuebles propiedad de cualquier Administración Pública a entidades de ella dependientes que no adopten la forma de Sociedad Mercantil provocará, como consecuencia de la adopción del acto administrativo que la acuerde, los siguientes efectos:

- En la contabilidad del sujeto adscribiente se producirá la baja en cuentas del bien adscrito por su valor neto contable, utilizando como contrapartida cuentas compensatorias de patrimonio. Sin perjuicio de la baja en cuentas, el bien deberá mantenerse en inventario, haciendo constar la circunstancia de encontrarse adscrito, con indicación de la Entidad beneficiaria y de las condiciones de la adscripción.
- En la contabilidad de la Entidad beneficiaria se producirá el alta en cuentas del bien adscrito, por el valor neto contable del mismo, utilizando como contrapartida cuentas diferenciadas de patrimonio. Asimismo, se procederá a dar de alta el bien en el inventario, haciendo constar la circunstancia de encontrarse adscrito y de las condiciones de la adscripción.

Los bienes adscritos deberán ser amortizados por la Entidad beneficiaria, que también reflejará en su contabilidad las correcciones valorativas y las ampliaciones, mejoras o renovaciones que se efectúen sobre dichos bienes, sin que tales operaciones tengan reflejo ni en las cuentas ni en el inventario del adscribiente.

En los casos en que reviertan los bienes al adscribiente, se producirán los siguientes efectos:

- En la contabilidad de la Entidad beneficiaria se producirá la baja en cuentas del bien revertido, por su valor neto contable, teniendo como contrapartida la cuenta de patrimonio antes enunciada; las posibles diferencias entre el valor de adscripción y el valor de reversión se tratarán como resultado del ejercicio en que se produzca dicha operación. Asimismo, se procederá a dar de baja el bien en el inventario.
- En la contabilidad del sujeto adscribiente se producirá el alta en cuentas del bien, por el valor neto contable con que figurara en la Entidad beneficiaria, teniendo como contrapartida la cuenta compensatoria de patrimonio, y se reflejará en el inventario el hecho de la reversión. Las posibles diferencias entre el valor de adscripción y el valor de reversión se tratarán como resultado del ejercicio en que se produzca dicha operación.

#### 9.4.4. *Alteración de la calificación jurídica de los bienes*

La alteración de la calificación jurídica de los bienes podrá tener un doble significado:

- Modificación en la situación y protección jurídica del bien.
- Modificación del uso del bien.

Dentro del primer grupo se incluirán las siguientes operaciones:

- Afectación de un bien patrimonial a un servicio público.
- Desafectación de un bien afectado al servicio público.

Estas operaciones no producirán anotación contable alguna, si bien deberá recogerse en el inventario dicha alteración en la calificación jurídica.

Dentro del segundo grupo se incluyen las siguientes operaciones y sus inversas:

- Afectación al uso público de un bien patrimonial.
- Afectación al uso público de un bien destinado al servicio público.

Además de recogerse en el inventario, estas operaciones producirán los siguientes efectos en la contabilidad:

- La afectación al uso público provocará la baja en cuentas del bien por su valor neto contable, pudiendo utilizarse como contrapartida cuentas compensatorias de patrimonio, conforme a lo indicado en el apartado 5.3. «Inversiones destinadas al uso general» de este documento.
- La incorporación de los bienes de uso público desafectados provocará el alta en cuentas del bien, por el valor que figure en inventario, teniendo como contrapartida cuentas de patrimonio. En el supuesto de que el bien no figurara en el inventario o careciera de valoración se podrá incorporar por su valor venal.

## 10. INVENTARIO

### 10.1. Concepto y características

Se entiende por inventario la relación detallada e individualizada de un conjunto de elementos que se agrupan en función de su relación con una determinada rúbrica contable. El inventario tiene por objeto facilitar la información adecuada para el cumplimiento de los múltiples fines a que se ordena.

La información que debe recoger el inventario se concretará en datos y características físicas, técnicas, económicas y jurídicas que, a través de su permanente actualización, permitan satisfacer las necesidades de sus potenciales usuarios.

La información que sobre la situación física y técnica del bien nos facilite el inventario, será fundamental a los efectos de calcular la depreciación y obsolescencia que pudieran afectarle.

Desde un punto de vista económico, la identificación del bien debe recoger su valoración, conforme a los criterios de contabilidad, ya que debe ser el soporte de ésta. Valores distintos de los contables que puedan figurar en el inventario, así como la utilidad de cada uno de ellos, deberán determinarse en función de las necesidades de información que tengan los distintos usuarios.

El inventario debe recoger cada modificación que se produzca con respecto a la situación jurídica de los bienes, ya que incide directamente en la valoración que pueda darse a los mismos. La consideración de una carga constituida sobre un bien inmueble, o el título jurídico por el que se posee, son importantes a la hora de adquirir o enajenar un determinado bien.

También deberán reflejarse en inventario los bienes cedidos o adscritos a otros entes, aunque la valoración de los mismos, no tenga reflejo contable.

En principio deben incluirse todos los bienes y derechos que son considerados por el sujeto contable como constitutivos y representativos de su patrimonio. Figurarán igualmente los bienes que el sujeto contable utiliza aún cuando el título jurídico por el que los posee, sea distinto de la propiedad.

Todos aquellos bienes o inversiones sobre los que, sin formar parte del activo inmovilizado o sin ser objeto de uso privativo por cualquier título jurídico, mantenga el sujeto contable una relación de tutela, mantenimiento o salvaguardia deberán ser objeto del correspondiente control, bien mediante registros especializados independientes del inventario o bien integrados en éste.

### 10.2. Fines

Los fines principales que debe cumplir el inventario de Inmovilizado no financiero, son los siguientes:

- Identificar los bienes y elementos que integran el inmovilizado material e inmaterial, sirviendo de soporte a la contabilidad.
- Permitir el control de las situaciones jurídicas que puedan afectar a los elementos que registra, tengan o no repercusión contable.
- Contribuir, con los datos oportunos, al proceso de elaboración de los presupuestos del sujeto contable.
- Aportar información para el análisis de costes.

- Constituir una ayuda válida y eficaz para la gestión.

Todos ellos están relacionados y responden al objetivo de que el inventario sea un soporte fiable de la contabilidad y un instrumento útil para la gestión y control del inmovilizado no financiero.

La identificación de los elementos patrimoniales es necesaria a la hora de formar agrupaciones de bienes, a los que pueden aplicarse idénticos criterios, en orden a su tratamiento contable.

### 10.3. Valoración y tratamiento

El inventario debe recoger todos los elementos considerados por el sujeto contable como constitutivos y representativos de su patrimonio, así como aquellos que utiliza, sea cual sea el título jurídico por el que los posee, atribuyendo a cada uno su valor y especificando las características y datos necesarios para el cumplimiento de los fines que persigue.

Si bien el inventario debe ser único, su contenido deberá estructurarse de tal forma que puedan obtenerse los valores contables por suma de las diferentes agrupaciones de bienes.

El valor atribuible a cada elemento no será necesariamente único, pues son varias las exigencias que el inventario debe satisfacer y diferentes según el tipo de bien de que se trate.

Con carácter general, y desde el punto de vista contable, pueden considerarse como valores necesarios los siguientes:

- \* Para los bienes inmuebles:

- *Precio o coste de adquisición*: Definido en los puntos 8 y 9 del presente documento.
- *Valor del suelo*: Se considerará este valor tanto en el caso de solares sin edificar como en el de edificios y otras construcciones. En el primer caso servirá al objeto de dotar las oportunas provisiones; en el segundo su separación responde al principio general de no amortización del suelo.
- *Valor del vuelo*: Valor que corresponde a la edificación, exclusivamente, y que sirve para determinar la amortización del edificio o de la construcción.
- *Amortización acumulada*: Expresión contable de la depreciación sufrida por el bien por su uso o por obsolescencia.
- *Valor neto contable*: Valor del inmueble, descontando la amortización y, en su caso, las provisiones.
- *Valor residual*: Valor que se considera a efectos de la enajenación del inmueble una vez finalizada su vida económica útil.
- *Gastos de reparación y conservación*, al objeto de facilitar la presupuestación.

- \* Para los bienes muebles:

- Precio o coste de adquisición.
- Amortización acumulada.
- Valor neto contable.

- Valor residual.
- \* Para los elementos del inmovilizado inmaterial:
  - Precio o coste de adquisición.
  - Amortización acumulada.
  - Valor neto contable.

Junto a los valores de relevancia contable podrán figurar otros valores en función de las necesidades de otros usuarios del inventario, como los siguientes:

- \* Valores cuya determinación viene marcada por la legislación específica:
  - *Valor catastral*: utilizado para la determinación de los impuestos que recaigan sobre bienes inmuebles.
  - *Valor urbanístico*: utilizado para la valoración del suelo, conforme a su ley reguladora.
  - *Valor a efectos de expropiación forzosa*.
- \* Valores definidos por su uso en la práctica:
  - *Valor de mercado*: Valor de un inmueble por aplicación de las leyes de la oferta y la demanda.
  - *Valor de explotación*: Valor considerado por la renta neta que se obtiene en su explotación económica o en su alquiler.
  - *Valor de reposición*: Determinado por la suma de los costes necesarios para la construcción de un bien de idéntica naturaleza y características. Para el caso de los edificios declarados de interés histórico artístico, este valor será el de reconstrucción.
  - *Valor de tasación*: El que se determina por peritos especializados, si bien su actuación se someterá a lo establecido con carácter general, para el mercado hipotecario, y que, en los casos ya enumerados en este documento, servirá como valor inicial o de adquisición.

**DOCUMENTO 7**  
**INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA**  
**PÚBLICA**

## 1. INTRODUCCIÓN

El presente documento, séptimo de la serie iniciada con el relativo a «Principios Contables Públicos» cierra un primer ciclo de pronunciamientos referentes a los aspectos más significativos de la contabilidad pública.

Dentro de este contexto y como último eslabón de la cadena, este documento además de tener su propia identidad, complementa de manera especial lo indicado en los números 1, 2, y 3 de esta colección.

La estructura del presente estudio gira en torno, fundamentalmente, a dos cuestiones:

- a) Delimitación del ámbito subjetivo de la contabilidad pública.
- b) Información económico-financiera pública.

En alusión al primero de los apartados indicados, se ha identificado, en primer lugar, un marco de referencia: el sector público.

Dentro de este amplio sector, donde conviven entes muy heterogéneos entre sí, se ha distinguido, en segundo lugar, los regímenes contables que les pudiera ser de aplicación: el empresarial o el de contabilidad pública.

Respecto al último de los señalados, de vital importancia de cara al objeto que persiguen todos los documentos elaborados, se ha perfilado su entorno mediante la descripción de una serie de notas diferenciadoras (parágrafos 9 a 17) que afectan a su marco económico y jurídico.

De esta forma, se logra encuadrar a los distintos entes públicos en uno de los regímenes contables mencionados y, por tanto, identificar la información de su actividad que deben suministrar.

Resultado de lo anterior, y como aclaración al principio de entidad contenido en el documento 1, se define, en el párrafo 21, la entidad contable-pública, los parámetros que sirven de soporte para su concepción son los siguientes:

- Ente perteneciente al sector público.
- Personalidad jurídica propia.
- Presupuesto de gastos e ingresos diferenciado.
- Formación y rendición de cuentas en régimen de contabilidad pública.

Complemento de la citada descripción y en aras a la adecuación del documento a la compleja realidad organizativa existente, se realiza una necesaria reseña, en los párrafos 22 a 24, a las subentidades contables-públicas que se puedan constituir.

Respecto al segundo de los apartados enunciados al comienzo, la información económico-financiera pública, se menciona, en el párrafo 25, desde una perspectiva globalizadora, los fines que ésta debe perseguir. En desarrollo de esta declaración genérica, se han identificado, definido, descrito e interpretado, en los párrafos 27 a 73, las magnitudes que se han considerado más relevantes.

Estas medidas se han agrupado, intentando abarcar el amplio espectro que implica la actuación de los entes del sector público, en la siguientes áreas informativas contables:

- Económica.
- Presupuestaria.
- Financiera.

Por último, y en lógica consecuencia del estudio y análisis de las anteriores magnitudes, se presentan diversos modelos de Estados de fondos y flujos que recogen de forma sintética la situación derivada del ejercicio de la actividad del sujeto contable.

## **2. OBJETO DEL DOCUMENTO**

1. El presente documento tiene por objeto definir la forma, contenido e interpretación de la información económico-financiera elaborada en régimen de contabilidad pública que, en adelante se denominará «información económico-financiera pública».

2. A efectos del presente documento, y de acuerdo con el objeto descrito en el párrafo anterior, los entes del sector público se han dividido en dos categorías:

- entes que deben elaborar la información en régimen de contabilidad empresarial,
- entes que deben elaborar la información en régimen de contabilidad pública.

La pertenencia de un ente a una u otra categoría depende de las características del entorno en el que desarrolla su actividad, de acuerdo con los criterios de delimitación recogidos en el epígrafe 2.

3. Con respecto a los entes del sector público que deben elaborar la información en régimen de contabilidad empresarial, el presente documento tiene carácter subsidiario, siendo de aplicación en primer término los principios y normas que conforman la mencionada contabilidad empresarial.

## **3. DELIMITACIÓN DEL ÁMBITO SUBJETIVO DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA**

### **3.1. Entorno de la Contabilidad Pública**

4. La contabilidad pública es una parte de la microcontabilidad constituida por un conjunto de principios y normas técnicas aplicables a determinados entes encuadrados dentro del sector público. El entorno de la contabilidad pública es el conjunto de características que afectan a estos entes.

5. A efectos del presente documento, dentro del sector público se va a distinguir entre:
- Sector público estatal.
  - Sector público autonómico.

— Sector público local.

6. En cada una de las tres esferas en que se ha dividido el sector público, existe una estructura organizativa afín. Esta estructura, de acuerdo con la realidad actual del sector público español, es la siguiente:

— *Administración General*. Esta Administración, normalmente, presenta varios órganos de carácter central. Puede que alguno de estos órganos de carácter central tenga una estructura descentralizada en unidades periféricas.

— *Organismos autónomos*. Pueden ser administrativos y no administrativos. Estos últimos, de acuerdo con la naturaleza económica de la actividad que realicen, se califican de comerciales, industriales o financieros.

— *Entidades públicas con estatuto jurídico especial*. También pueden ser administrativas y no administrativas.

— *Sociedades o empresas públicas con forma jurídica de sociedad mercantil*. Son sociedades mercantiles en cuyo capital es mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración General, de sus organismos autónomos o de las demás entidades públicas, ya estén sujetas a derecho público o privado.

— *Entidades públicas sometidas a derecho privado*. Son entidades de derecho público, sin forma mercantil, que por Ley se encuentran sujetas al ordenamiento jurídico privado.

— *Seguridad Social*. Se incluyen las entidades gestoras y servicios comunes y las entidades colaboradoras.

7. Todos los entes que integran el sector público están obligados a rendir cuentas de sus operaciones al Tribunal de Cuentas y, en su caso, al órgano de control externo correspondiente. La elaboración de las cuentas a rendir se efectuará en régimen de contabilidad empresarial o en régimen de contabilidad pública.

8. Se aplicará el régimen de contabilidad empresarial en aquellos entes integrantes del sector público que desarrollen su actividad en el entorno de la misma.

9. Se aplicará el régimen de contabilidad pública en aquellos entes integrantes del sector público que desarrollen su actividad en el entorno de la misma. El entorno de la contabilidad pública se distingue por un conjunto de características que afectan a:

— el marco económico,

— el marco jurídico.

10. El marco económico del entorno de la contabilidad pública presenta notas diferenciadoras relativas a:

— La actividad.

— La forma de financiación.

— La ausencia de ánimo de lucro.

— La propiedad de los medios.

11. La actividad consiste, bien en la producción de servicios destinados a satisfacer las necesidades de la colectividad, dirigidos por tanto, a la pluralidad de la misma, bien en la realización de operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacional.

Consecuencia de la propia actividad es la forma de financiación, constituida por fondos públicos procedentes de pagos obligatorios, directos o indirectos, sin contraprestación proporcionada o medible.

12. No obstante lo indicado en el párrafo anterior, en ocasiones la actividad puede consistir en la producción de bienes y servicios destinados a satisfacer necesidades individuales mediante un precio. En estos casos la financiación de la actividad puede proceder, en todo o en parte, de la venta de la producción.

13. Cualquiera que sea la actividad que se desarrolle, con la misma no se persigue lucro alguno. Ello no determina que en ningún caso deba existir superávit o ahorro, es posible que esto ocurra cuando los ingresos superen a los gastos.

14. Los medios de que se dispone para llevar a cabo una determinada actividad son de titularidad pública. Esta nota justifica la existencia de un régimen jurídico específico.

15. El marco jurídico del entorno de la contabilidad pública está constituido por un conjunto de normas que conforman el Derecho Administrativo. Este régimen jurídico confiere a los entes a los que es de aplicación potestades y limitaciones especiales en el ámbito de su actuación, que, como no podía ser de otra manera en un Estado de Derecho, queda sometida al principio de legalidad.

Los entes sometidos al Derecho Administrativo deben actuar con sometimiento pleno a las normas que lo conforman, que regulan, entre otros aspectos, su régimen de contratación, su régimen patrimonial, el régimen de su personal, la gestión de sus servicios y su actividad económico-financiera.

16. La actividad económico-financiera se encuentra sometida a un régimen presupuestario que se caracteriza por un conjunto de principios, entre los que destacan, a los efectos del presente documento:

- *Principio de unidad.* Existe un solo Presupuesto que incluye la totalidad de los ingresos y de los gastos del ente a que se refiere. Consecuencia del principio de unidad es la necesidad de aprobar simultáneamente, en un sólo acto de decisión, todos los ingresos y los gastos.
- *Principio de universalidad.* El Presupuesto debe incluir la totalidad de ingresos y gastos del ente a que se refiere. El matiz que diferencia este principio del anterior es que debe contener la totalidad de los ingresos por un lado y la totalidad de los gastos por otro, sin posibilidad de compensación alguna entre unos y otros.
- *Principio de no afectación.* Los ingresos se destinan de manera indistinta y global a la cobertura de los gastos, no reconociéndose prioridad alguna entre estos.
- *Principio de especialidad.* Este principio tiene tres acepciones: de especialidad cualitativa, de especialidad cuantitativa y de especialidad temporal. La especialidad cualitativa supone que los créditos configurados en los presupuestos deben ser gastados única y precisamente en aquello que se ha especificado en los mismos. La especialidad cuantitativa supone que sólo puede gastarse para cada crédito la cantidad que haya sido autorizada para el mismo. La especialidad temporal determina que los créditos únicamente podrán ser gastados dentro del ejercicio presupuestario para el cual fueron concedidos.

Este último principio de especialidad confiere a los créditos un carácter limitativo y vinculante, que condiciona la actividad económico financiera de los entes sometidos a este régimen presupuestario.

17. La actividad económico-financiera se encuentra sometida a un régimen de control que presenta una triple acepción:

- Control de legalidad, al objeto de supervisar si la gestión se adecúa a las disposiciones legales aplicables.
- Control financiero, para verificar la situación económico-financiera de estos entes.
- Control de eficacia, para evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos previstos.

18. Los entes que, perteneciendo al sector público, reúnan las características del entorno de la contabilidad empresarial deben elaborar sus cuentas en régimen de contabilidad empresarial. Los entes que, perteneciendo al sector público, reúnan las características del entorno de la contabilidad pública definidas en los párrafos 9 a 17 deben elaborar sus cuentas en régimen de contabilidad pública.

No obstante, hay que tener en cuenta que la obligación de los entes del sector público de elaborar sus cuentas en régimen de contabilidad pública o en régimen de contabilidad empresarial en algunos casos viene determinado por una Ley.

19. De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior, y considerando la estructura actual del sector público español en cada una de las categorías que se han distinguido en el párrafo 5, quedan sometidas a régimen de contabilidad empresarial:

- En el sector público estatal:
  - Las sociedades estatales, definidas en el artículo 6.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (T.R.L.G.P.).
  - Las entidades públicas a que se refiere el artículo 6.5 del T.R.L.G.P., cuyo estatuto jurídico especial expresamente disponga la aplicación del régimen de contabilidad empresarial.
- En el sector público autonómico:
  - Las sociedades o empresas públicas con forma mercantil.
  - Las entidades públicas sometidas a derecho privado.
  - Las entidades públicas cuyo estatuto jurídico especial expresamente disponga la aplicación del régimen de contabilidad empresarial.

— En el sector público local, sus sociedades mercantiles.

20. De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 18, y considerando la estructura actual del sector público español en cada una de las categorías que se han distinguido en el párrafo 5, quedan sometidos a régimen de contabilidad pública:

- En el sector público estatal:
  - La Administración General. Departamentos ministeriales.
  - Los organismos autónomos a que se refiere el artículo 4 del T.R.L.G.P.

- Las entidades públicas a que se refiere el artículo 6.5 del T.R.L.G.P, salvo que su estatuto jurídico especial disponga expresamente la aplicación del régimen de contabilidad empresarial.
  - Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- En el sector público autonómico:
- La Administración General. Consejerías.
  - Los organismos autónomos.
  - Las entidades públicas con estatuto jurídico especial, salvo que el mismo disponga la aplicación de contabilidad empresarial.
  - Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- En el sector público local:
- La Administración General, es decir, la propia entidad local.
  - Los organismos autónomos a que se refiere el artículo 145.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

### 3.2. **La Entidad Contable-Pública**

21. Constituye entidad contable-pública todo ente que, perteneciendo al sector público, tenga personalidad jurídica propia, Presupuesto de gastos e ingresos diferenciado y deba formar y rendir las cuentas en régimen de contabilidad pública.

22. Pueden constituir subentidades contables-públicas aquellos órganos que, formando parte de una entidad, tengan dotaciones diferenciadas en el Presupuesto de la misma y competencias propias para su gestión.

23. No obstante lo indicado en los párrafos anteriores, cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran también podrán crearse subentidades contables-públicas cuyo sistema contable esté debidamente coordinado con el sistema central.

24. Toda subentidad contable-pública debe elaborar de forma individualizada los Estados Financieros que para la misma se definan y es responsable de la rendición de los mismos.

## 4. **INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA PÚBLICA**

### 4.1. **Objetivos de la información Económico-Financiera Pública**

25. La información económico-financiera pública debe reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la ejecución del presupuesto y de los resultados de la entidad a que se refiera.

Así, la información económico-financiera pública debe mostrar:

- a) La situación patrimonial.

- b)Cuál es la necesidad o capacidad inmediata o mediata de liquidez.
- c) Cómo se ha ejecutado el Presupuesto, es decir si los recursos fueron obtenidos y utilizados de acuerdo con el presupuesto legalmente aprobado.
- d) Los gastos y los ingresos económicos, y en qué medida éstos han sido suficientes para cubrir aquéllos y si en el futuro los ciudadanos deberán soportar cargas por servicios previamente administrados.

26. La información económico-financiera pública debe ser útil, entre otros, a los órganos de representación política, de gestión, de control externo e interno y otras entidades públicas, a las entidades privadas, asociaciones y ciudadanos en general, debiendo responder a las necesidades de cada uno de estos colectivos y conteniéndose en estados contables que faciliten su análisis.

## 4.2. Magnitudes relevantes de la actividad Económico-Financiera Pública

### 4.2.1. Magnitudes de carácter económico

#### Resultado económico-patrimonial

#### CONCEPTO

27. El resultado económico-patrimonial de un ejercicio es la variación de los Fondos Propios de la entidad producida en dicho período como consecuencia de sus operaciones de naturaleza presupuestaria y no presupuestaria.

28. El resultado se determina por diferencia entre los ingresos y los gastos del período al que se refiere.

No se consideran resultado económico-patrimonial del ejercicio aquellas operaciones derivadas de:

- a) Aportaciones de bienes que no impliquen cambio de titularidad de los mismos.
- b) Aportaciones de bienes afectos a fines que conlleven el traspaso de competencias a otros entes.
- c) Incrementos patrimoniales derivados de actualizaciones de activos.

#### COMPONENTES

29. El resultado económico-patrimonial está conformado por dos corrientes:

- Los ingresos, como flujos positivos.
- Los gastos, como flujos negativos.

30. Dentro de los ingresos también se incluyen las ganancias, ya que al participar de las mismas características que los primeros, no se considera, a efectos de este documento, que constituyan un elemento diferente.

En el mismo sentido, dentro de los gastos también se incluyen las pérdidas.

31. Los gastos y pérdidas, atendiendo a la naturaleza económica de la operación, se clasifican en:

- a) Consumo de existencias.
  - b) Gastos de personal.
  - c) Gastos financieros.
  - d) Tributos.
  - e) Suministros y servicios exteriores.
  - f) Subvenciones y transferencias.
  - g) Dotaciones a las amortizaciones y variaciones de las provisiones.
  - h) Pérdidas y gastos extraordinarios.
- a) El consumo de existencias vendrá determinado por las compras y la variación habida entre el inventario inicial y final de los bienes susceptibles de almacenamiento poseídos por la entidad para su venta o consumo interno en el curso ordinario de su gestión, o bien para su transformación o incorporación al proceso productivo.
  - b) Los gastos de personal reflejarán las retribuciones, cuotas de la Seguridad Social y demás gastos sociales devengados durante el ejercicio.
  - c) Los gastos financieros recogerán los derivados de la financiación de funcionamiento o financiamiento recibida por la entidad, no incluyéndose los servicios bancarios y similares.
  - d) Los tributos se registrarán en el caso de que el sujeto contable sea contribuyente y que los mismos no supongan un aumento en el precio de adquisición de los activos comprados o de los gastos realizados.
  - e) Las suministros y servicios exteriores recogerán bienes y servicios de naturaleza diversa realizados por unidades ajenas a la entidad y que no constituyen una compra de existencias o no forman parte del precio de adquisición de otros activos.
  - f) Las subvenciones y transferencias son aquellos desplazamientos patrimoniales realizados por la entidad que no tienen una contrapartida directa por parte de los beneficiarios. La distinción entre unas y otras radica en la afectación o no a un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Podrán ser corrientes o de capital.
  - g) Las dotaciones a las amortizaciones y las variaciones de las provisiones reflejan las correcciones valorativas de un activo, producidas, respectivamente, por una depreciación originada por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia o por una depreciación duradera de carácter reversible.
  - h) Las pérdidas y gastos extraordinarios recogerán los producidos por la enajenación o baja total o parcial de activos que no tienen la consideración de existencias o que se producen por operaciones atípicas e infrecuentes de la entidad. Igualmente comprenderán las modificaciones de derechos u obligaciones de Presupuestos cerrados así como aquellos gastos o pérdidas significativas correspondientes a ejercicios anteriores.

32. Los ingresos y ganancias, atendiendo a la naturaleza económica de la operación, se clasifican en:

- a) Ventas e ingresos por prestaciones de servicios.
- b) Tributos y cotizaciones sociales.

- c) Trabajos realizados por la entidad para el inmovilizado,
- d) Subvenciones y transferencias.
- e) Ingresos derivados del uso o cesión del capital de la entidad.
- f) Ingresos financieros.
- g) Excesos de provisiones para riesgos y gastos.
- h) Beneficios e ingresos extraordinarios.
- a) Las ventas recogerán las transacciones con salida o entrega de bienes conceptuados como existencias, efectuadas durante el ejercicio, mediante precio.

Los ingresos por prestaciones de servicios recogerán los ingresos derivados de los servicios efectuados por la entidad, tanto en régimen de derecho público (tasas y precios públicos), como en régimen de derecho privado, mediante la exigencia, en ambos casos, de un precio.

- b) Los tributos y cotizaciones sociales recogerán las cantidades que con carácter coactivo se perciben procedentes de otras unidades, tanto de forma irregular como periódicamente. En este apartado no se incluyen los ingresos tributarios obtenidos mediante el cobro de una tasa (incluidos en el apartado anterior) cuya exigencia, aún siendo coactiva, se basa en la prestación de un servicio.
- c) Los trabajos realizados por la entidad para el inmovilizado, recogerán el coste en que ha incurrido la entidad utilizando sus propios recursos y cuyo destino no ha sido la venta sino su reincorporación al patrimonio incrementando el activo inmovilizado.
- d) Las subvenciones y transferencias comprenderán los desplazamientos patrimoniales obtenidos por la entidad, en efectivo o en especie, sin contrapartida directa por parte de la misma. La distinción entre unas y otras radica en la afectación o no a un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Podrán ser corrientes o de capital.
- e) Los ingresos derivados del uso o cesión de capital de la entidad recogen los obtenidos por cesiones de bienes patrimoniales de la entidad así como por los aprovechamientos especiales o usos privativos de bienes de dominio público adscritos a la misma.
- f) Los ingresos financieros registrarán aquellos que se deriven de la cesión del capital financiero, cualquiera que sea la forma en que jurídicamente se instrumente esta cesión, préstamos, participaciones en capital u otras.
- g) Los excesos de provisiones para riesgos y gastos recogerán las diferencias positivas entre el importe de las provisiones existentes y el que le corresponda de acuerdo con los criterios de cuantificación de dichas provisiones.
- h) Los beneficios e ingresos extraordinarios reflejarán los producidos bien por la enajenación de activos que no tengan la consideración de existencias, bien como consecuencia de la baja total o parcial de pasivos, o bien por el incremento de activos de la entidad, y que se derivan de operaciones atípicas o infrecuentes en la misma.

## SIGNIFICADO

33. La diferencia entre los componentes positivos y negativos enumerados constituye el resultado económico-patrimonial, pudiendo ser:

- Positivo.
- Negativo.
- Nulo.

34. El resultado es positivo si los ingresos y ganancias superan a los gastos y pérdidas; el exceso constituye el ahorro bruto de la entidad.

35. El resultado es negativo si los gastos y pérdidas superan a los ingresos y ganancias; la entidad no ha generado ingresos suficientes para financiar sus gastos, lo que provoca un desahorro.

36. Si los gastos y pérdidas presentan igual importe que los ingresos y ganancias, provocan un resultado económico-patrimonial nulo.

#### 4.2.2. *Magnitudes de carácter presupuestario*

##### Resultado presupuestario del ejercicio

###### CONCEPTO

37. El resultado presupuestario del ejercicio es la diferencia entre la totalidad de ingresos presupuestarios realizados durante el ejercicio, excluidos los derivados de la emisión y creación de pasivos financieros, y la totalidad de gastos presupuestarios del mismo ejercicio, excluidos los derivados de la amortización y reembolso de pasivos financieros.

###### COMPONENTES

38. El resultado presupuestario del ejercicio está integrado por:

- Los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio con cargo al Presupuesto en vigor, derivados de operaciones no financieras y de enajenación de activos financieros.
- Las obligaciones presupuestarias reconocidas durante el mismo período e imputadas a dicho Presupuesto, derivadas de operaciones no financieras y de adquisición de activos financieros.

39. Los derechos reconocidos deberán tomarse por sus valores netos. A estos efectos se deducirán del importe total de derechos reconocidos los siguientes conceptos:

- Derechos anulados (anulación de liquidaciones, aplazamientos, fraccionamientos y devoluciones de ingresos hechas efectivas).
- Derechos cancelados por insolvencias y otras causas.
- Derechos cancelados en especie.

Las obligaciones también deberán tomarse por sus valores netos, es decir, obligaciones reconocidas durante el ejercicio menos anulaciones de las mismas.

40. A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores se consideran operaciones no financieras del Presupuesto de gastos:

- a) Los gastos de funcionamiento de los servicios.
- b) Las subvenciones y transferencias corrientes y de capital.
- c) Las inversiones reales.

Asimismo, se consideran operaciones no financieras del Presupuesto de ingresos:

- a) Los tributos y cotizaciones sociales.
- b) Las subvenciones y transferencias corrientes y de capital.
- c) Los ingresos patrimoniales.
- d) Las enajenaciones de inversiones reales.

## SIGNIFICADO

41. El resultado presupuestario del ejercicio pone de manifiesto, para las operaciones no financieras y derivadas de activos financieros, en qué medida los recursos presupuestarios han sido suficientes para financiar los gastos presupuestarios, pudiendo ser :

- Superávit, si los ingresos presupuestarios superan a los gastos presupuestarios.
- Déficit, si los gastos presupuestarios superan a los ingresos presupuestarios.
- Nulo o equilibrio, si ingresos y gastos presupuestarios tienen igual importe.

42. Los organismos autónomos comerciales, industriales, financieros o análogos obtienen con su actividad un resultado de operaciones comerciales que puede ser positivo, negativo o nulo,

Existe resultado de operaciones comerciales positivo cuando los ingresos derivados de tales operaciones superan a los gastos de las mismas. Existe resultado de operaciones comerciales negativo en caso contrario. Y existe resultado de operaciones comerciales nulo cuando los ingresos derivados de tales operaciones son exactamente igual a los gastos de las mismas.

Dada la estructura presupuestaria actual de los organismos autónomos comerciales, industriales, financieros y análogos, el resultado presupuestario del ejercicio de este tipo de organismos es la magnitud que se obtiene de añadir al calculado conforme a lo dispuesto en los párrafos 37 a 41, el importe de los derechos liquidados de ingresos comerciales menos el importe de las obligaciones liquidadas de gastos comerciales.

## Variación neta de pasivos financieros presupuestarios

### CONCEPTO

43. La variación neta de pasivos financieros presupuestarios es la diferencia entre la totalidad de ingresos presupuestarios consecuencia de la emisión o creación de pasivos financieros y la totalidad de gastos presupuestarios consecuencia de la amortización o reembolso de pasivos financieros.

## COMPONENTES

44. La variación neta de pasivos financieros presupuestarios está integrada por:

- Los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio con cargo al Presupuesto en vigor, derivados de operaciones con pasivos financieros.
- Las obligaciones presupuestarias reconocidas durante el mismo periodo e imputadas a dicho Presupuesto, derivadas de operaciones con pasivos financieros.

45. Los derechos reconocidos deberán tomarse por sus valores netos. A estos efectos se deducirán del importe total de derechos reconocidos los siguientes conceptos:

- Derechos anulados (anulación de liquidaciones, aplazamientos, fraccionamientos y devoluciones de ingresos hechas efectivas)
- Derechos cancelados por insolvencias y otras causas.
- Derechos cancelados en especie.

Las obligaciones reconocidas también deberán tomarse por sus valores netos, es decir, obligaciones reconocidas durante el ejercicio menos anulaciones de las mismas.

## SIGNIFICADO

46. La variación neta de pasivos financieros presupuestarios puede ser:

- Positiva, si los derechos presupuestarios liquidados por operaciones con pasivos financieros han superado a las obligaciones presupuestarias reconocidas por el mismo tipo de operaciones, lo que significa que el endeudamiento presupuestario, en términos netos, ha crecido.
- Negativa, si las obligaciones presupuestarias liquidadas han superado a los derechos presupuestarios liquidados, lo que significa que el endeudamiento presupuestario, en términos netos, ha disminuido.
- Nula, si las obligaciones liquidadas son exactamente iguales a los derechos liquidados, lo que significa que el endeudamiento presupuestario, en términos netos, no ha variado.

## Saldo presupuestario del ejercicio

### CONCEPTO

47. El saldo presupuestario es la magnitud que se obtiene añadiendo al resultado presupuestario del ejercicio, la variación neta de pasivos financieros presupuestarios.

## COMPONENTES

48. El saldo presupuestario está integrado por:

- El resultado presupuestario del ejercicio calculado conforme a lo dispuesto en los párrafos 37 a 42.
- La variación neta de pasivos financieros presupuestarios del ejercicio, calculada conforme a lo dispuesto en los párrafos 43 a 46.

## SIGNIFICADO

49. El saldo presupuestario de un ejercicio puede ser:

- Positivo, lo que significa que existe superávit de financiación.
- Negativo, lo que significa que existe déficit de financiación.
- Nulo.

50. El resultado de añadir al superávit presupuestario del ejercicio una variación neta positiva de pasivos financieros pone de manifiesto un superávit de financiación por importe igual al de la magnitud obtenida. Ello quiere decir que, aún existiendo superávit presupuestario, ha habido un incremento del endeudamiento presupuestario en términos netos.

51. El resultado de añadir al superávit presupuestario del ejercicio una variación neta negativa de pasivos financieros, puede ser:

- Positivo, poniendo de manifiesto un superávit de financiación por la diferencia.
- Negativo, poniendo de manifiesto un déficit de financiación por la diferencia.
- Nulo, el superávit presupuestario se ha utilizado para financiar la variación neta negativa de pasivos financieros, habiendo coincidido ambos importes.

52. El resultado de añadir al superávit presupuestario una variación neta nula de pasivos financieros, pone de manifiesto un superávit de financiación de importe igual al superávit presupuestario.

53. El resultado de añadir al déficit presupuestario del ejercicio una variación neta positiva de pasivos financieros, puede ser:

- Positivo, ello quiere decir que la variación neta de pasivos financieros ha sido superior a la que se precisaba para cubrir el déficit presupuestario.
- Negativo, poniendo de manifiesto un déficit de financiación por la suma.
- Nulo, la variación neta de pasivos financieros se ha utilizado para financiar el déficit presupuestario, habiendo coincidido ambos importes.

54. El resultado de añadir al déficit presupuestario del ejercicio una variación neta negativa de pasivos financieros pone de manifiesto un déficit de financiación por importe igual a la suma de ambas cantidades.

55. El resultado, de añadir al déficit presupuestario una variación neta nula de pasivos financieros pone de manifiesto un déficit de financiación por importe igual al déficit presupuestario.

56. En el caso de que durante el ejercicio se haya generado un superávit de financiación, éste supone el incremento neto por operaciones presupuestarias del remanente de tesorería.

Asimismo si durante el ejercicio se ha generado un déficit de financiación, éste supone la disminución neta por operaciones presupuestarias del remanente de tesorería.

57. En el caso de que se hubiera utilizado remanente de tesorería para financiar gastos presupuestarios de un ejercicio, el saldo presupuestario calculado conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores deberá aumentarse en el importe de aquella parte de remanente efectivamente gastada, es decir, en la parte de remanente utilizada para cubrir obligaciones reconocidas.

58. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la financiación de gastos con remanente de tesorería supone el consumo de recursos generados por la entidad en ejercicios anteriores que, en ningún caso, dará lugar al reconocimiento de derecho alguno.

59. En el caso de que existan desviaciones producidas en la financiación de «gastos con financiación afectada», tal y como se definen en el siguiente párrafo, el cálculo del saldo presupuestario del ejercicio debe corregirse, tal y como se indica en los párrafos 61 y 62 siguientes.

60. Las desviaciones de financiación de gastos con financiación afectada pueden ser positivas o negativas.

Existe una desviación de financiación positiva cuando los ingresos presupuestarios producidos relativos a recursos afectados han superado a los que deberían haberse producido en función del gasto efectivamente realizado que se financia con dichos recursos.

Existe una desviación de financiación negativa cuando los ingresos presupuestarios producidos relativos a recursos afectados han sido inferiores a los que deberían haberse producido en función del gasto efectivamente realizado que se financia con dichos recursos.

61. Cuando, existiendo gastos presupuestarios con financiación afectada, se produzca una desviación de financiación positiva, tal y como se ha definido en el párrafo anterior, el saldo presupuestario del ejercicio calculado conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, deberá disminuirse en el importe de dicha desviación.

62. Cuando, existiendo gastos presupuestarios con financiación afectada, se produzca una desviación de financiación negativa, tal y como se ha definido en el párrafo 60, el saldo presupuestario del ejercicio calculado conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, deberá aumentarse en el importe de dicha desviación.

#### 4.2.3. *Magnitudes de carácter financiero*

##### Remanente de tesorería

###### CONCEPTO

63. El remanente de tesorería, al cierre de un ejercicio, es la magnitud que se obtiene por la diferencia entre los derechos reconocidos netos pendientes de cobro a corto plazo, los fondos líquidos o disponibles y las obligaciones ciertas reconocidas netas y pendientes de pago a corto plazo.

Los derechos y obligaciones anteriormente indicados podrán tener su origen tanto en operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

## COMPONENTES

64. Los distintos componentes que integran el remanente de tesorería son:

- Derechos pendientes de cobro a corto plazo.
- Fondos líquidos.
- Obligaciones pendientes de pago a corto plazo.

65. Los derechos pendientes de cobro a corto plazo incluyen:

- El importe total de los derechos pendientes de cobro del Presupuesto corriente.
- El importe total de los derechos pendientes de cobro de Presupuestos cerrados.
- El importe total de los derechos pendientes de cobro correspondientes a cuentas de deudores que, de acuerdo con la normativa vigente, son no presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento.
- Para organismos autónomos no administrativos habrá de computarse también el importe total de derechos pendientes de cobro derivados de sus operaciones comerciales.
- Minorando todas las partidas anteriores, el importe de todos los derechos que se consideren de dudoso cobro.

66. En el caso de que existan cantidades cobradas pendientes de aplicar que se puedan identificar con derechos reconocidos pendientes de cobro, deberá procederse a su eliminación en el cálculo del remanente de tesorería. En los supuestos en que la identificación anterior no pueda realizarse se procederá a la minoración de los derechos a cobrar por el importe total de las cantidades cobradas de ingresos pendientes de aplicar, en función del principio de prudencia.

67. Los fondos líquidos incluyen los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias.

No obstante, también podrán considerarse análogos a los fondos líquidos, los excedentes temporales de tesorería que se hayan materializado en inversiones, de carácter no presupuestario, que reúnan el suficiente grado de liquidez.

68. Las obligaciones ciertas pendientes de pago a corto plazo, incluyen:

- El importe total de las obligaciones pendientes de pago del Presupuesto corriente derivadas tanto de la ejecución del Presupuesto de gastos como del Presupuesto de ingresos (devoluciones).
- El importe total de las obligaciones pendientes de pago de Presupuestos cerrados.
- El importe total de las obligaciones pendientes de pago correspondientes a acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente, son no presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento.
- Para organismos autónomos no administrativos, se computará también el importe total de obligaciones pendientes de pago derivadas de sus operaciones comerciales.

69. En caso de que existan cantidades pagadas pendientes de aplicación que se puedan identificar con obligaciones reconocidas pendientes de pago deberá procederse a su eliminación en

el cálculo del remanente de tesorería. En los supuestos en los que no se pueda identificar claramente qué pagos realizados pendientes de aplicar están integrados en el cálculo del remanente como obligaciones pendientes de pago, no se procederá a efectuar eliminación alguna, en aplicación del principio de prudencia.

## SIGNIFICADO

70. El remanente de tesorería constituye un recurso para la financiación de la entidad. No obstante, cuando existiendo gastos con financiación afectada, se produzca una desviación de financiación positiva, tal y como se ha definido en el parágrafo 60, en el remanente de tesorería calculado conforme a lo dispuesto en las párrafos anteriores, deberá distinguirse:

- El remanente de tesorería afectado, constituido por las desviaciones de financiación positivas, que sólo podrá utilizarse para dar cobertura a los gastos a cuya financiación se encuentren afectados los recursos de los que se derivan tales desviaciones.
- El remanente de tesorería no afectado, que es de libre disposición y, por tanto, constituye un recurso, que podrá utilizarse para la financiación de cualquier gasto.

## Déficit o superávit de tesorería del ejercicio

### CONCEPTO

71. El déficit o superávit de tesorería del ejercicio es la diferencia entre la totalidad de cobros y la totalidad de pagos realizados durante el mismo por operaciones tanto presupuestarias como no presupuestarias.

### COMPONENTES

72. Los distintos componentes que integran el déficit o superávit de tesorería del ejercicio son:

- El importe total de los cobros realizados durante el ejercicio por los siguientes conceptos:
  - Derechos de cobro del Presupuesto corriente.
  - Derechos de cobro de Presupuestos cerrados.
  - Derechos de cobro no presupuestarios.
  - En organismos autónomos no administrativos, derechos derivados de operaciones comerciales.
- El importe total de los pagos realizados durante el ejercicio por los siguientes conceptos:
  - Obligaciones de pago del Presupuesto corriente.
  - Obligaciones de pago de Presupuestos cerrados.
  - Obligaciones de pago no presupuestarias.
  - En organismos autónomos no administrativos, obligaciones derivadas de operaciones comerciales.

## SIGNIFICADO

73. Existe superávit de tesorería en el ejercicio cuando los cobros han superado a los pagos. Existe déficit de tesorería si los pagos han superado a los cobros.

El flujo neto de tesorería calculado conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores más el saldo inicial de tesorería puede ser:

- Positivo, poniendo de manifiesto una capacidad de liquidez.
- Negativo, poniendo de manifiesto una necesidad inmediata de liquidez.

### 4.3. Estados Financieros de la Entidad Contable Pública

#### 4.3.1. *Estado de fondos: Balance*

74. El Balance presenta la posición patrimonial de una entidad en un momento determinado.

75. El Balance se estructura a través de dos masas patrimoniales, activo y pasivo, desarrolladas cada una de ellas en agrupaciones que representan elementos patrimoniales homogéneos :

- El activo recoge los bienes y derechos de la entidad, así como los posibles gastos diferidos.
- El pasivo recoge las deudas exigibles por terceros a la entidad y el patrimonio de la misma.

Las partidas que se recogen en cada rúbrica son las que se indican a continuación en forma de estado financiero.

## BALANCE EJERCICIO...

ACTIVO	EJ N	EJ N-1
<p>A) INMOVILIZADO</p> <p style="margin-left: 20px;">I. Inversiones destinadas al uso general</p> <p style="margin-left: 40px;">1. Terrenos y bienes naturales</p> <p style="margin-left: 40px;">2. Infraestructuras y bienes destinados al uso general</p> <p style="margin-left: 40px;">3. Bienes comunales</p> <p style="margin-left: 40px;">4. Bienes del Patrimonio histórico, artístico y cultural</p> <p style="margin-left: 20px;">II. Inmovilizaciones inmateriales</p> <p style="margin-left: 40px;">1. Gastos de investigación y desarrollo</p> <p style="margin-left: 40px;">2. Propiedad industrial</p> <p style="margin-left: 40px;">3. Aplicaciones informáticas</p> <p style="margin-left: 40px;">4. Propiedad intelectual</p> <p style="margin-left: 40px;">5. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero</p> <p style="margin-left: 40px;">6. Amortizaciones</p> <p style="margin-left: 20px;">III. Inmovilizaciones materiales</p> <p style="margin-left: 40px;">1. Terrenos y construcciones</p> <p style="margin-left: 40px;">2. Instalaciones técnicas y maquinaria</p> <p style="margin-left: 40px;">3. Utillaje y mobiliario</p> <p style="margin-left: 40px;">4. Otro inmovilizado</p> <p style="margin-left: 40px;">5. Amortizaciones</p> <p style="margin-left: 20px;">IV. Inversiones gestionadas</p> <p style="margin-left: 20px;">V. Inversiones financieras permanentes</p> <p style="margin-left: 40px;">1. Cartera de valores a largo plazo</p> <p style="margin-left: 40px;">2. Otras inversiones y créditos a largo plazo</p> <p style="margin-left: 40px;">3. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo</p> <p style="margin-left: 40px;">4. Provisiones</p> <p>B) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS</p> <p>C) ACTIVO CIRCULANTE</p> <p style="margin-left: 20px;">I. Existencias</p> <p style="margin-left: 40px;">1. Comerciales</p> <p style="margin-left: 40px;">2. Materias primas y otros aprovisionamientos</p> <p style="margin-left: 40px;">3. Productos en curso y semiterminados</p> <p style="margin-left: 40px;">4. Productos terminados</p> <p style="margin-left: 40px;">5. Subproductos, residuos y materiales recuperados</p> <p style="margin-left: 40px;">6. Provisiones</p> <p style="margin-left: 20px;">II. Deudores</p> <p style="margin-left: 40px;">1. Deudores presupuestarios</p> <p style="margin-left: 40px;">2. Deudores no presupuestarios</p> <p style="margin-left: 40px;">3. Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos</p> <p style="margin-left: 40px;">4. Administraciones Públicas</p> <p style="margin-left: 40px;">5. Otros deudores</p> <p style="margin-left: 40px;">6. Provisiones</p> <p style="margin-left: 20px;">III. Inversiones financieras temporales</p> <p style="margin-left: 40px;">1. Cartera de valores a corto plazo</p> <p style="margin-left: 40px;">2. Otras inversiones y créditos a corto plazo</p> <p style="margin-left: 40px;">3. Fianzas y depósitos constituidos a corto plazo</p> <p style="margin-left: 40px;">4. Provisiones</p> <p style="margin-left: 20px;">IV. Tesorería</p> <p style="margin-left: 20px;">V. Ajustes por periodificación</p>		
TOTAL GENERAL (A + B + C)...		

**BALANCE (Cont.)  
EJERCICIO**

PASIVO	EJN	EJN-1
A) FONDOS PROPIOS		
I. Patrimonio		
1. Patrimonio		
2. Patrimonio recibido en adscripción		
3. Patrimonio recibido en cesión		
4. Patrimonio entregado en adscripción		
5. Patrimonio entregado en cesión		
6. Patrimonio entregado al uso general		
II. Reservas		
III. Resultados de ejercicios anteriores		
1. Resultados positivos de ejercicios anteriores		
2. Resultados negativos de ejercicios anteriores		
IV. Resultados del ejercicio		
B) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS		
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO		
I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		
1. Obligaciones y bonos		
2. Deudas representadas en otros valores negociables		
3. Intereses de obligaciones y otros valores		
4. Deudas en moneda extranjera		
II. Otras deudas a largo plazo		
1. Deudas con entidades de crédito		
2. Otras deudas		
3. Deudas en moneda extranjera		
4. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo		
III. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos		
D) ACREEDORES A CORTO PLAZO		
I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		
1. Obligaciones y bonos a corto plazo		
2. Deudas representadas en otros valores negociables		
3. Intereses de obligaciones y otros valores		
4. Deudas en moneda extranjera		
II. Deudas con entidades de crédito		
1. Prestamos y otras deudas		
2. Deudas por intereses		
III. Acreedores		
1. Acreedores presupuestarios		
2. Acreedores no presupuestarios		
3. Acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos		
4. Administraciones Publicas		
5. Otros acreedores		
6. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo		
IV. Ajustes por periodificación		
E) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS A CORTO PLAZO		
Provisión para devolución de impuestos		
TOTAL GENERAL. (A+B+C+D+ E)...		

#### 4.3.2. *Estados de flujos*

##### Cuenta del Resultado económico-patrimonial

76. La Cuenta del resultado económico-patrimonial presenta este resultado referido a una entidad y a un ejercicio.

77. La Cuenta del resultado económico-patrimonial se estructura en dos corrientes (positiva y negativa), desarrolladas cada una de ellas en función de la naturaleza económica de cada operación, y recogiendo:

- La positiva: los ingresos y los beneficios de la entidad.
- La negativa: los gastos y las pérdidas de la entidad.

A continuación se presentan dos modelos de Cuenta del resultado económico-patrimonial, uno para entes administrativos y otros para entes comerciales.



**CUENTA DEL RESULTADO ECONOMICO-PATRIMONIAL  
EJERCICIO...**

DEBE	EJN	EJN-1
<p>A) GASTOS</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Gastos de personal:                   <ol style="list-style-type: none"> <li>a.1) Sueldos, .salarios y asimilados</li> <li>a.2) Cargas sociales</li> </ol> </li> <li>b) Prestaciones sociales</li> <li>c) Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado</li> <li>d) Variación de provisiones de tráfico                   <ol style="list-style-type: none"> <li>d1) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables</li> </ol> </li> <li>e) Otros gastos de gestión                   <ol style="list-style-type: none"> <li>e.1) Servicios exteriores</li> <li>e.2) Tributos</li> <li>e.3) Otros gastos de gestión corriente</li> </ol> </li> <li>f) Gastos financieros y asimilables                   <ol style="list-style-type: none"> <li>f.1) Por deudas</li> <li>f.2) Pérdidas de inversiones financieras</li> </ol> </li> <li>g) Variación de las provisiones de inversiones financieras</li> <li>h) Diferencias negativas de cambio</li> </ol> </li> <li>2. Transferencias y subvenciones               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Transferencias corrientes</li> <li>b) Subvenciones corrientes</li> <li>c) Transferencias de capital</li> <li>d) Subvenciones de capital</li> </ol> </li> <li>3. Pérdidas y gastos extraordinarios               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Pérdidas procedentes de inmovilizado</li> <li>b) Pérdidas por operaciones de endeudamiento</li> <li>c) Gastos extraordinarios</li> <li>d) Gastos y pérdidas de otros ejercicios</li> </ol> </li> </ol>		
AHORRO		

MODELO PARA ENTES ADMINISTRATIVOS

**CUENTA DEL RESULTADO ECONOMICO-PATRIMONIAL (Cont.)  
EJERCICIO...**

HABER	EJN	EJN-1
<p>B) INGRESOS</p> <p>1. Ingresos de gestión ordinaria</p> <p>a) Ingresos tributarios</p> <p>a.1) Impuesto sobre la renta de las personas físicas</p> <p>a.2) Impuesto sobre sociedades</p> <p>a.3) Impuesto sobre sucesiones y donaciones</p> <p>a.4) Impuesto sobre el Patrimonio</p> <p>a.5) Impuesto sobre bienes inmuebles</p> <p>a.6) Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica</p> <p>a.7) Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana</p> <p>a.8) Impuesto sobre actividades económicas</p> <p>a.9) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados</p> <p>a.10) Impuesto sobre el valor añadido</p> <p>a.11) Impuestos especiales</p> <p>a.12) Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras</p> <p>a.13) Impuestos sobre tráfico exterior</p> <p>a.14) Otros impuestos</p> <p>a.15) Tasas por prestación de servicios o realización de actividades</p> <p>a.16) Tasas fiscales</p> <p>a.17) Contribuciones especiales</p> <p>b) Cotizaciones sociales</p> <p>c) Prestaciones de servicios</p> <p>c.1) Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades</p> <p>c.2) Precios públicos por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público</p> <p>2. Otros ingresos de gestión ordinaria</p> <p>a) Reintegros</p> <p>b) Trabajos realizados para la entidad</p> <p>c) Otros ingresos de gestión</p> <p>c.1) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente</p> <p>c.2) Exceso de provisiones de riesgos y gastos</p> <p>d) Ingresos de participaciones en capital</p> <p>e) Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado</p> <p>f) Otros intereses e ingresos asimilados</p> <p>f.1) Otros intereses</p> <p>f.2) Beneficios en inversiones financieras</p> <p>g) Diferencias positivas de cambio</p> <p>3. Transferencias y subvenciones</p> <p>a) Transferencias corrientes</p> <p>b) Subvenciones corrientes</p> <p>c) Transferencias de capital</p> <p>d) Subvenciones de capital</p> <p>4. Ganancias e ingresos extraordinarios</p> <p>a) Beneficios procedentes del inmovilizado</p> <p>b) Beneficios por operaciones de endeudamiento</p> <p>c) Ingresos extraordinarios</p> <p>d) Ingresos y beneficios de otros ejercicios</p> <p>DESAHORRO</p>		

**CUENTA DEL RESULTADO ECONOMICO-PATRIMONIAL  
EJERCICIO...**

DEBE	EJN-1	EIN-1
<p>A) GASTOS</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</li> <li>2. Aprovisionamientos               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Consumo de mercaderías</li> <li>b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles</li> <li>c) Otros gastos externos</li> </ol> </li> <li>3. Otros gastos de gestión ordinaria               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Gastos de personal:                   <ol style="list-style-type: none"> <li>a.1) Sueldos, salarios y asimilados</li> <li>a.2) Cargas sociales</li> </ol> </li> <li>b) Prestaciones sociales</li> <li>c) Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado</li> <li>d) Variación de provisiones de tráfico                   <ol style="list-style-type: none"> <li>d.1) Variación de provisiones de existencias</li> <li>d.2) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables</li> </ol> </li> <li>e) Otros gastos de gestión                   <ol style="list-style-type: none"> <li>e.1) Servicios exteriores</li> <li>e.2) Tributos</li> <li>e.3) Otros gastos de gestión corriente</li> </ol> </li> <li>f) Gastos financieros y asimilables                   <ol style="list-style-type: none"> <li>f.1) Por deudas</li> <li>f.2) Pérdidas de inversiones financieras</li> </ol> </li> <li>g) Variación de las provisiones de inversiones financieras</li> <li>h) Diferencias negativas de cambio</li> </ol> </li> <li>4. Transferencias y subvenciones               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Transferencias corrientes</li> <li>b) Subvenciones corrientes</li> <li>c) Transferencias de capital</li> <li>d) Subvenciones de capital</li> </ol> </li> <li>5. Pérdidas y gastos extraordinarios               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Pérdidas procedentes de inmovilizado</li> <li>b) Pérdidas por operaciones de endeudamiento</li> <li>c) Gastos extraordinarios</li> <li>d) Gastos y pérdidas de otros ejercicios</li> </ol> </li> </ol>		
AHORRO		

MODELO PARA ENTES QUE REALICEN OPERACIONES DE CARACTER INDUSTRIAL O COMERCIAL

**CUENTA DEL RESULTADO ECONOMICO-PATRIMONIAL  
EJERCICIO...**

HABER	EJN	EJN-1
<p>B) INGRESOS</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ventas y prestaciones de servicios               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Ventas</li> <li>b) Prestaciones de servicios</li> <li>c) Devoluciones y "rappels" sobre ventas</li> </ol> </li> <li>2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</li> <li>3. Otros ingresos de gestión ordinaria               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Ingresos tributarios</li> <li>b) Reintegros</li> <li>c) Trabajos realizados para la entidad</li> <li>d) Otros ingresos de gestión                   <ol style="list-style-type: none"> <li>d.1) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente</li> <li>d.2) Exceso de provisiones de riesgos y gastos</li> </ol> </li> <li>e) Ingresos de participaciones en capital</li> <li>f) Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado</li> <li>g) Otros intereses e ingresos asimilados                   <ol style="list-style-type: none"> <li>g.1) Otros intereses</li> <li>g.2) Beneficios en inversiones financieras</li> </ol> </li> <li>h) Diferencias positivas de cambio</li> </ol> </li> <li>4. Transferencias y subvenciones               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Transferencias corrientes</li> <li>b) Subvenciones corrientes</li> <li>c) Transferencias de capital</li> <li>d) Subvenciones de capital</li> </ol> </li> <li>5. Ganancias e ingresos extraordinarios               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Beneficios procedentes del inmovilizado</li> <li>b) Beneficios por operaciones de endeudamiento</li> <li>c) Ingresos extraordinarios</li> <li>d) Ingresos y beneficios de otros ejercicios</li> </ol> </li> </ol>		
DESAHORRO		

## Estado de liquidación del Presupuesto

78. El Estado de liquidación del Presupuesto presenta, con la debida separación, la liquidación del Presupuesto de gastos y la liquidación del Presupuesto de ingresos.

- La liquidación del Presupuesto de gastos, con arreglo a la estructura que presente dicho presupuesto, contendrá la siguiente información:
  - a)* Los créditos totales autorizados, haciendo distinción entre los iniciales, modificaciones y definitivos.
  - b)* Los gastos comprometidos.
  - c)* Las obligaciones reconocidas netas con cargo a los mismos.
  - d)* Los remanentes de crédito.
  - e)* Los pagos realizados.
  - f)* Las obligaciones reconocidas en el ejercicio y pendientes de pago al finalizar el mismo.
  
- La liquidación del Presupuesto de ingresos, con arreglo a la clasificación que presente dicho presupuesto, contendrá la siguiente información:
  - a)* Las previsiones definitivas, haciendo distinción entre las previsiones iniciales, modificaciones y definitivas.
  - b)* Los derechos reconocidos netos.
  - c)* La recaudación neta.
  - d)* Los derechos cancelados.
  - e)* Los derechos reconocidos en el ejercicio pendientes de cobro al finalizar el mismo.

**ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO  
EJERCICIO...**

**I. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS  
CLASIFICACIÓN ORGÁNICA .....  
CLASIFICACIÓN FUNCIONAL POR PROGRAMAS .....**

CLASIFICACIÓN ECONÓMICA	EXPLICACIÓN	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			GASTOS COMPROME- TIDOS	OBLIGAC. RECONOC. NETAS	REMANENTES DE CRÉDITO	PAGOS	OBLIGAC. PDTES. DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
		INICIALES	MODIFICAC.	DEFINITIV					

**ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO  
EJERCICIO...**

**II. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS**

CLASIFICACIÓN ECONÓMICA	EXPLICACIÓN	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	RECAUDACIÓN NETA	DERECHOS CANCELADOS	DERECHOS PTES. DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE
		INICIALES	MODIFICAC.	DEFINITIV				

## Estado del resultado presupuestario

79. El Estado del resultado presupuestario presenta, por diferencia entre derechos y obligaciones reconocidas:

- a) El resultado presupuestario del ejercicio,
- b) La variación neta de pasivos financieros.
- c) El saldo presupuestario del ejercicio.

A partir de esta última magnitud, que representa la variación neta del remanente de tesorería generada en el ejercicio por operaciones presupuestarias, el Estado refleja «el déficit o superávit real de financiación» generado por operaciones presupuestarias del ejercicio. Esta magnitud se obtiene sumando a la indicada en el apartado c) anterior, el remanente de tesorería utilizado para cubrir obligaciones reconocidas como consecuencia de gastos a cargo del Presupuesto en vigor y las desviaciones de financiación producidas en la ejecución de gastos con financiación afectada.

**ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO  
EJERCICIO...**

**RESULTADO PRESUPUESTARIO**

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	IMPORTE
1. (+) Operaciones no financieras .....	-	-	-
2. (+) Operaciones con activos financieros .....	-	-	-
3. (+) Operaciones comerciales (*) .....	-	-	-
<b>I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1 + 2 + 3) .....</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>II. VARIACIÓN NETA DE PASIVOS FINANCIEROS .....</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>III. SALDO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I +II) .....</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
4. (+) Créditos gastados financiados con remanente de tesorería .....	-	-	-
5. (-) Desviaciones de financiación positivas por recursos del ejercicio en gastos con financiación afectada .....	-	-	-
6. (+) Desviaciones de financiación negativas en gastos con financiación afectada .....	-	-	-
<b>IV. SUPERAVIT O DEFICIT DE FINANCIACION DEL EJERCICIO (III+4-5+6) .....</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

(\*) Sólo para entes que realicen operaciones de carácter industrial o comercial.

## Estado del remanente de tesorería

80. El Estado del remanente de tesorería presenta, a partir de la suma de todos los componentes del mismo, su importe total, distinguiéndose, en su caso, dos secciones:

- a) la parte de remanente destinada a cubrir los denominados «gastos con financiación afectada», caso de que existan desviaciones de financiación positivas.
- b) la parte de remanente que constituye un auténtico recurso para financiar la actividad de la entidad con carácter general.



## Estado de la tesorería

81. El Estado de la tesorería presenta, a partir del importe total de cobros y pagos del ejercicio, el superávit o déficit de tesorería del mismo. Esta magnitud junto con el saldo inicial de la tesorería presenta la capacidad o necesidad inmediata de liquidez.

## ESTADO DE LA TESORERÍA

CONCEPTO	IMPORTES	
<p>1. COBROS .....</p> <p style="padding-left: 20px;">-(+) del Presupuesto corriente .....</p> <p style="padding-left: 20px;">-(+) de Presupuestos cerrados .....</p> <p style="padding-left: 20px;">-(+) de operaciones no presupuestarias .....</p> <p style="padding-left: 20px;">-(+) de operaciones comerciales .....</p> <p>2. PAGOS .....</p> <p style="padding-left: 20px;">-(+) Del Presupuesto corriente .....</p> <p style="padding-left: 20px;">-(+) de Presupuestos cerrados .....</p> <p style="padding-left: 20px;">-(+) de operaciones no presupuestarias .....</p> <p style="padding-left: 20px;">-(+) de operaciones comerciales .....</p>		
<p>I. Flujo neto de Tesorería del ejercicio (1 -2) .....</p>		
<p>3. Saldo inicial de Tesorería .....</p>		
<p>II. Saldo final de Tesorería (1 + 3) .....</p>		

**DOCUMENTO 8**  
**GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA**

## 1. INTRODUCCIÓN

El normal desenvolvimiento del ciclo económico en el entorno de las administraciones públicas conlleva, al igual que en cualesquiera otros sujetos de los que integran la economía nacional, la realización de los gastos a que da origen su actividad, así como la de los ingresos que, según la normativa aplicable, les corresponden.

En tanto que los sujetos a los que se refiere este documento se caracterizan por su condición de administraciones públicas, sujetas por requerimiento legal a la institución del Presupuesto, gastos e ingresos serán, ineludiblemente, de naturaleza presupuestaria.

El gasto público, o lo que es lo mismo los gastos presupuestarios efectuados por las administraciones públicas, se destina, con carácter general, a la prestación de los servicios públicos, actividad esencial en este tipo de entidades, sin perjuicio de otras aplicaciones relacionadas, directa o indirectamente, con éstos.

De forma similar, los ingresos presupuestarios constituyen el conjunto de medios financieros que, cualquiera que sea su naturaleza, pueden allegar las administraciones públicas para atender las obligaciones derivadas de la ejecución del gasto público.

Unos y otros se realizan con pleno sometimiento a la ley y al derecho, de conformidad con lo establecido por las normas aplicables en cada caso, reguladoras del régimen económico y financiero de los distintos sujetos que conforman el entramado administrativo del Estado, tal como lo diseña el legislador constitucional, autorizándose sus respectivas cuantías, con el detalle adecuado, a través de los Presupuestos que, con periodicidad anual, aprueba el correspondiente órgano legislativo a propuesta del ejecutivo, mediante disposición normativa del rango pertinente.

La inexistencia de un nexo que, como el concepto de beneficio en las entidades con ánimo de lucro, permita establecer la adecuada correlación entre el gasto público y los ingresos presupuestarios con que se financia, en tanto que las administraciones públicas, a diferencia de aquéllas, no tienen por objeto la obtención del lucro, sino la consecución del interés general, ha acarreado la adopción del principio presupuestario de desafectación de los ingresos.

En su virtud se establece que, con carácter general, los ingresos presupuestarios públicos se entienden destinados a financiar el conjunto de las obligaciones derivadas de la actividad de las administraciones públicas.

Este principio general es asumido en el ámbito de las distintas administraciones públicas del Estado, quedando adecuadamente reflejado en las normas reguladoras de sus respectivos regímenes económico-financieros.

Así, en el ámbito estatal, el artículo 23 de la Ley General Presupuestaria (Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre), establece que:

«Los recursos de la Hacienda del Estado y de cada uno de sus organismos autónomos se destinan a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones,...».

En similares términos queda recogido el principio de desafectación en las normas aprobadas por las Asambleas Legislativas de las distintas Comunidades autónomas, así como en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales, con lo que el acervo normativo regulador de este aspecto concreto de la materia presupuestaria resulta ser homogéneo para todas las administraciones públicas.

Sin perjuicio de lo anterior puede observarse que las referidas normas incorporan una prevención adicional, justificativa de la relevancia atribuible a la cuestión sobre la que versa este documento, en tanto que se contempla, a modo de excepción, la posibilidad de que existan ingresos presupuestarios afectados a ciertos gastos.

Así, el citado artículo 23 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria completa su redacción indicando:

«..., salvo que por una Ley se establezca su afectación a fines concretos».

Esta redacción introduce la posibilidad de excepcional el principio general en cuestión, previo acuerdo de las Cortes Generales, expresado mediante norma de rango legal.

Ciertamente puede afirmarse que, a lo largo del período de vigencia de esta norma, no se ha hecho uso de esta posibilidad excepcional en tanto que la autorización de Presupuestos con déficit inicial, así como el empleo del recurso al Banco emisor, han permitido a la Administración Central del Estado afrontar con holgura sus compromisos financieros sin establecer prevenciones especiales en lo que se refiere a la disponibilidad para un fin concreto de unos determinados recursos.

La integración en la Comunidad Europea del Reino de España ha venido a alterar esta situación, en función de dos tipos de consideraciones:

- de una parte la referida integración, conlleva aparejada la obtención de facilidades en el acceso a los recursos financieros comunitarios, recursos de incuestionable naturaleza finalista y,
- de otra, la imprescindible convergencia con las economías de los restantes países miembros, implica una sustancial pérdida de autonomía financiera por parte de la administración central del Estado, al inhibir parcialmente el empleo de los medios excepcionales arriba mencionados, para la financiación del gasto público estatal.

Mención diferenciada merece la administración institucional del Estado, en tanto que en su entorno, sin haberse aplicado tampoco, de manera expresa, la excepción al principio general de desafectación, ha existido una mayor conciencia del problema que este hecho plantea, como consecuencia de la más estricta limitación de los medios de pago disponibles, limitación derivada del requerimiento de equilibrio presupuestario que, para estos sujetos, exige la Ley. De otra parte, en cuanto que las subvenciones constituyen el recurso presupuestario principal de estas entidades, los mecanismos que, para el control de su aplicación, prevé la normativa redundan en resaltar la importancia de la afectación de los ingresos presupuestarios.

Las normas reguladoras de la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas recogen, de manera similar, la excepción al principio general de desafectación de los ingresos presupuestarios, excepción que queda refrendada, de facto, en normas aprobadas por las Cortes Generales, reguladoras del acceso de estas administraciones a determinados recursos.

Adicionalmente, la exigencia de equilibrio presupuestario inicial de una parte, así como la mayor escasez en cuanto a los medios de pago disponibles de otra, han obligado a las entidades, incluidas

en este ámbito, a la aplicación de criterios más estrictos de prudencia financiera, contemplándose de forma usual la afectación de determinados recursos, a la financiación de ciertos gastos.

En lo que hace referencia a las administraciones locales, la citada Ley reguladora de sus haciendas delimita, de manera precisa, la existencia de recursos afectados frente a la norma general de desafectación, recogidas, regla y excepción, en su artículo 146.2. De forma complementaria, a lo largo de su articulado, al examinar los distintos ingresos presupuestarios que integran cada hacienda local, la Ley precisa, pormenorizadamente, cuales de ellos deben tener carácter afectado.

Conviene señalar que, adicionalmente, la normativa dictada en desarrollo del Título VI de dicha Ley -R.D. 5001/1990- autoriza a establecer la afectación de otros recursos presupuestarios distintos de los indicados en el propio texto legal, por acuerdo del Pleno de cada Corporación, en tanto que se cumplan ciertas prevenciones atinentes a la objetiva relación de aquéllos con el gasto presupuestario a financiar, garantizando, en todo caso, el carácter marginal de esta figura frente a la regla general de desafectación.

Parece conveniente delimitar, antes de plantear el análisis teórico detallado de los elementos constitutivos de la figura de que se ocupa este documento, los recursos presupuestarios que, según la normativa vigente, se contemplan como afectados.

En *el ámbito de la Administración Central del Estado*, salvedad hecha de las subvenciones comunitarias, no se contemplan, en el momento actual, otros recursos afectados. Pese a ello, en tanto que se profundice en la Unión Europea con la consiguiente limitación de su autonomía financiera, en aras de la creación de una organización económica supranacional común a todos los estados miembros, no resulta imposible prever que se produzca la homologación del régimen económico-financiero aplicable a este subsector con el vigente para las restantes administraciones públicas del Estado, introduciendo, de hecho, cautelas específicas en lo referente a la obtención de determinados ingresos presupuestarios, así como en lo referente al equilibrio que, en todo momento, debe presentar el Presupuesto.

En *el ámbito de la Administración Institucional del Estado*, sin perjuicio de que el régimen jurídico aplicable a la materia económico-financiera sea, al igual que para la administración central del Estado, el delimitado por el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, la exigencia de equilibrio presupuestario aboca, ineludiblemente, a una estricta gestión de los medios de pago. Adicionalmente, los sujetos integrantes de este subsector, en cuanto que perceptores de subvenciones de la administración central, quedan incursos en los supuestos del artículo 82 y concordantes del citado Texto Refundido, debiendo, en consecuencia, entenderse afectados dichos recursos.

En *el ámbito de la Seguridad Social* tienen carácter afectado los siguientes recursos:

- a) Los contemplados en las Leyes de presupuestos generales del Estado como subvenciones o préstamos finalistas para la financiación de la asistencia sanitaria que se presta a través del Instituto Nacional de la Salud.
- b) Los contemplados igualmente en las referidas Leyes como aportaciones para atender a la financiación de los complementos para mínimos de las pensiones del Sistema de la Seguridad Social.
- c) Los contemplados en el artículo 66 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de Minusválidos.
- d) Los contemplados en la disposición adicional octava de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas.

Con independencia de lo anterior, las Instituciones de la Seguridad Social también quedan incursas en los supuestos del artículo 82 y concordantes del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, en la medida en que perciben subvenciones estatales.

En el *ámbito de las Comunidades Autónomas* tienen carácter afectado los siguientes recursos contemplados en su ordenamiento financiero: el endeudamiento a largo plazo y, siguiendo el modelo estatal, las subvenciones finalistas.

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en su artículo 14.2, determina que estos sujetos podrán concertar operaciones de crédito, por plazo superior a un año, «...siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el importe total del crédito sea destinado exclusivamente a la realización de gastos de inversión.
- b) Que...»

Por otra parte, la citada Ley, que en su artículo 16 regula la dotación del denominado Fondo de Compensación Interterritorial, establece en el apartado 2 del mismo artículo, que los recursos asignados desde este fondo a cada Comunidad Autónoma «...deberán destinarse a financiar proyectos de carácter local, comarcal, provincial o regional de infraestructura, obras públicas y, en general, que coadyuven a disminuir las diferencias de renta y riqueza entre los habitantes de los mismos». En este mismo sentido se pronuncia el artículo 6.1 de la propia Ley Reguladora del Fondo de Compensación Interterritorial.

En cuanto al *ámbito de las Corporaciones Locales*, la referida Ley reguladora de sus Haciendas declara expresamente afectados:

- en su artículo 5, «Los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de los bienes y derechos que tengan la consideración de patrimoniales...», en tanto que no pueden destinarse a la financiación de gastos corrientes,
- en su artículo 29.3, los ingresos presupuestarios procedentes de contribuciones especiales, en tanto que «...sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o el servicio por cuya razón se hubiesen exigido»,
- en su artículo 40, los ingresos presupuestarios procedentes de «...subvenciones de toda índole que obtengan las entidades locales...», por cuanto sólo pueden aplicarse a los fines para los que fueron otorgadas, salvo que se trate de sobrantes no reintegrables,
- por último, en su artículo 50.1, los ingresos procedentes de operaciones de crédito por plazo superior a un año, en tanto que se autorizan éstas, únicamente, «para la financiación de sus inversiones...».

A tenor de lo anterior, cabe extraer dos notas características comunes a los distintos ingresos presupuestarios que, legalmente, se declaran afectados:

1. La afectación de determinados ingresos presupuestarios tiene carácter residual frente al principio general de desafectación.
2. Los ingresos presupuestarios afectados son, excepto en lo que se refiere a las Contribuciones Especiales, de naturaleza no tributaria.

Asumida la condición afectada de determinados ingresos presupuestarios a la financiación de los gastos presupuestarios concretos que, en cada caso, corresponda, una somera reflexión sobre el modo en que este hecho afecta a la situación económico-financiera de la administración pública en cuyo entorno se pueda plantear este fenómeno, pone de manifiesto la necesidad de un análisis más detallado de sus repercusiones en dicha situación, así como la conveniencia de una sistematización en lo que hace a los criterios de medida de las mismas, normalizando los criterios aplicables para la depuración y ajuste, cuando proceda, de las magnitudes representativas de dicha situación.

Es preciso señalar, en primer término, que el reconocimiento y liquidación de las obligaciones presupuestarias, derivadas de la ejecución de cualquiera de las unidades de gasto incluidas en el Presupuesto de una administración pública, no debe condicionarse a la disponibilidad de los recursos presupuestarios que, en su caso, estén afectados a su ejecución, sino que, al amparo de la normativa vigente, dichas obligaciones resultan íntegramente exigibles por los correspondientes acreedores.

En idénticos términos, el reconocimiento y liquidación de los derechos presupuestarios, en general, salvo que su devengo este condicionado al cumplimiento de ciertas obligaciones de carácter convencional relacionadas con el grado de ejecución de los gastos presupuestarios, no cabe tampoco entenderlo constraído a la realización de ciertos gastos a cuya financiación puedan estar afectados, sino que debe regirse por el criterio de devengo aplicable en cada caso.

Lógicamente, los pagos y cobros correlativos a las obligaciones y derechos originados en la ejecución de gastos presupuestarios con financiación afectada, vigente el principio de unidad de caja que, en ningún caso, debe entenderse excepcionado como consecuencia de la afectación de los recursos, deberán ser atendidos, en el caso de los pagos, con los medios de que en el momento de su vencimiento se disponga, integrándose los segundos, sin especiales consideraciones, en la tesorería del sujeto contable, junto con los restantes medios que la integran.

En este contexto, puede ocurrir que el reconocimiento y liquidación de las obligaciones y derechos, así como los correlativos pagos y cobros, a los que, en última instancia, deba dar origen la ejecución de todo gasto presupuestario con financiación afectada, se realicen con total regularidad y de acuerdo con los procedimientos pertinentes, debiendo ser objeto de imputación, respectivamente, a períodos contables distintos y presupuestos diferentes, en función de los criterios de devengo aplicables en cada caso.

Este hecho puede dar origen a una distorsión de las magnitudes presupuestarias y financieras, representativas de la situación del sujeto contable, cuantificadas a la fecha de conclusión de un cierto período contable, en tanto que derechos y obligaciones no se produzcan de forma proporcional, según las pautas reguladoras de su relación, establecida en todo caso por la situación excepcional de estar condicionada la disponibilidad de los recursos a la ejecución del gasto presupuestario, cualquiera que éste sea, por mor de la afectación.

Conviene, así, establecer las oportunas cautelas que garanticen, por una parte, que los recursos afectados se apliquen a los gastos presupuestarios a los que se condiciona su disponibilidad, permitiendo, de otra parte, conocer los valores que habrían presentado las referidas magnitudes, representativas de la situación del sujeto contable implicado, en el caso de no haberse producido distorsiones relacionadas con la figura objeto de este documento.

Este documento tiene por objeto definir un conjunto de normas que tienden a dotar de la adecuada homogeneidad al tratamiento contable y presupuestario de los gastos con financiación afectada, para lo cual se estructura en una serie de puntos, el primero de los cuales, constituido por esta introducción, analiza los distintos recursos presupuestarios afectados previstos por la normativa vigente en el ámbito de cada una de las administraciones públicas.

El punto segundo establece una precisa delimitación del concepto de gasto con financiación afectada, aportando las principales notas que se consideran constitutivas de la figura y definiendo, simultáneamente, las causas en que se fundamenta la necesidad de realizar su seguimiento en términos contables.

En el punto tercero se incide en el análisis de las repercusiones que se pueden derivar de la ejecución de los gastos con financiación afectada sobre la situación económico-financiera de una administración pública, reflejada a través del remanente de tesorería y del saldo presupuestario, estableciéndose a través de los conceptos de «coeficiente de financiación» y «desviación de

financiación» una metodología para cuantificar la incidencia sobre dichas magnitudes de la ejecución de estos gastos.

El punto cuarto determina los requerimientos que ha de cumplir el sistema de información contable de toda administración pública que realice gastos con financiación afectada para poder determinar los referidos coeficientes de financiación, así como las desviaciones de financiación derivadas de cada gasto concreto, definiéndose para ello el ítem elemental de seguimiento contable y la información que es preciso asociar a dicha unidad para posibilitar las prestaciones que del sistema se solicitan.

En el último punto se aportan algunas consideraciones en torno al tratamiento presupuestario de los gastos con financiación afectada, analizando el modo de resolver su correcta implementación en el Presupuesto de la entidad responsable de su ejecución.

Se aporta, por último, un anexo destinado a sistematizar y desarrollar a través de un ejemplo práctico los instrumentos de medida, definidos en el punto tercero del documento, «coeficiente de financiación» y «desviación de financiación», a través de los que se analiza la incidencia en la situación económico-financiera de una administración pública de la ejecución de un gasto con financiación afectada.

## **2. CONCEPTO DE GASTO CON FINANCIACIÓN AFECTADA. NOTAS CARACTERÍSTICAS. NECESIDAD DE SU SEGUIMIENTO Y CONTROL**

1. A los efectos de este documento, se identificará como un gasto con financiación afectada a toda aquella unidad de gasto presupuestario que —bien por su naturaleza o condiciones específicas, bien como consecuencia de convenios entre la entidad responsable de su ejecución y cualesquiera otras entidades, de carácter público o privado— se financie, en todo o en parte, mediante recursos concretos que en el caso de no realizarse el gasto presupuestario no podrían percibirse o, si se hubiesen percibido, deberían destinarse a la financiación de otras unidades de gasto de similar naturaleza o, en su caso, ser objeto de reintegro a los agentes que los aportaron.

2. Como notas que caracterizan a todo gasto con financiación afectada, se pueden señalar las siguientes:

- a) El gasto con financiación afectada, en el entorno de las administraciones públicas, es una figura de carácter presupuestario.
- b) Todo gasto con financiación afectada implica una unidad de gasto presupuestario, cualquiera que sea, y un conjunto de recursos presupuestarios específicos asociados a su financiación.
- c) La unidad de gasto a cuya financiación se encuentran afectados ciertos recursos debe ser susceptible de identificación, en términos genéricos o específicos, de conformidad con los criterios que se establezcan, en cada caso, en todos y cada uno de los periodos contables a los que se extienda su ejecución.
- d) Los ingresos afectados deberán aplicarse, necesariamente, a la financiación de la unidad de gasto a la que se destinan, de modo tal que de no realizarse aquélla no se recibirían dichos recursos o, en su caso, la entidad ejecutora quedaría obligada a su devolución o, previo acuerdo de los agentes económicos que los hubiesen aportado, a aplicarlos a otras unidades de gasto de similar naturaleza.
- e) El registro contable y la correspondiente imputación presupuestaria de los derechos y obligaciones que se deriven de la ejecución de un gasto con financiación afectada se efectuarán de acuerdo con los criterios de reconocimiento e imputación establecidos,

respectivamente, en los documentos de Principios Contables Públicos números 2 «Derechos a cobrar e ingresos» y 3 «Obligaciones y gastos».

- f) Se entenderá por período de ejecución de todo gasto con financiación afectada el lapso de tiempo transcurrido entre el primero y el último acto de gestión que se realicen en relación con el mismo, ya procedan dichos actos del presupuesto de gastos o del de ingresos, cualquiera que sea el número de períodos contables que abarque.

3. Dada la condición presupuestaria que se predica en relación con la figura objeto del presente documento, conviene resaltar los siguientes corolarios:

- a) No tendrán la consideración de gastos con financiación afectada aquellas operaciones realizadas por una administración pública que no supongan el desarrollo del ejercicio de las competencias que, legalmente, tenga atribuidas o que, aún cabiendo dentro de dicho marco potencial, no sean objeto de tratamiento presupuestario.

Se excluyen, expresamente:

- las retenciones efectuadas por mandato legal, judicial o por acuerdo de la autoridad competente en cada caso, sobre los pagos a efectuar a terceros,
  - la gestión de recursos por cuenta de otros entes,
  - la realización de servicios de intermediación en la entrega de transferencias o subvenciones, recibiendo fondos del ente concedente para transferirlos a los terceros beneficiarios, cuando estos vengan predeterminados,
  - la recepción de fondos a título de «fianzas»,
  - así como, todas aquellas operaciones en las que una entidad contable actúa por cuenta de otra, recibiendo de ésta o de terceros ciertos fondos para transferirlos a su destinatario, ya sea la propia entidad por cuya cuenta actúa o terceros beneficiarios seleccionados por ella.
- b) Siempre debe existir una relación explícita entre la unidad de gasto a la que se afecten determinados recursos y dichos recursos afectados a su financiación, relación que únicamente puede fundamentarse, bien en una disposición normativa con el rango suficiente para exceptuar el principio general de desafectación, bien en un convenio entre la entidad ejecutora del gasto a financiar y el agente o agentes concedentes de los recursos afectados a la misma.

En la primera hipótesis, dado que el principio de desafectación viene establecido por una norma con rango de ley, deberá ser otra norma de idéntico rango o, en su caso, la propia ley reguladora de la actividad económico-financiera de la entidad en cuestión la que establezca claramente el régimen jurídico de los recursos afectados.

En el segundo caso, el acuerdo o convenio suscrito entre las distintas entidades -la responsable de la ejecución y la o las concedentes de los recursos financieros-, deberá haber sido suscrito conforme a derecho, en tales términos que no se contravengan las disposiciones generales reguladoras de la actividad económico-financiera de cada uno de los sujetos intervinientes.

Carecerá de toda validez la afectación de recursos cualesquiera a la financiación de gastos concretos, fuera de los supuestos en que se cumplan o puedan cumplirse los requisitos señalados.

4. La singularidad de esta figura y las repercusiones que puede acarrear su ejecución sobre la situación económico-financiera de la entidad responsable de la misma, hacen ineludible establecer

los adecuados mecanismos que permitan el seguimiento en términos contables de todos y cada uno de los actos de gestión relacionados con un gasto con financiación afectada.

5. Dado que, sin perjuicio del principio de anualidad que inspira la institución presupuestaria, cada gasto con financiación afectada constituye un todo único, integrado por un conjunto de previsiones y actos de gestión, cualquiera que sea el número de ejercicios presupuestarios a los que abarque, su seguimiento contable ha de estar concebido de forma tal que comprenda la totalidad de su período de ejecución, cualquiera que sea el número de períodos contables que incluya.

6. Para posibilitar el seguimiento y control contable de cualquier gasto con financiación afectada, -cualquiera que sean las estructuras presupuestarias a través de las que se gestione, y en cada uno de los ejercicios presupuestarios a los que abarque-, éste debe ser susceptible de una completa y clara identificación en todos y cada uno de dichos períodos.

7. El seguimiento y control contable de todo gasto con financiación afectada habrá de extenderse, en cada uno de los períodos contables que incluya, tanto a las previsiones y actos de gestión del gasto presupuestario a financiar, como a las de los ingresos presupuestarios con los que se financia aquél.

8. Así planteado, el seguimiento y control contable de todo gasto con financiación afectada debe, necesariamente, caracterizarse por:

- ser independiente del seguimiento y control de la ejecución del presupuesto, en tanto que mientras éste se circunscribe al ejercicio presupuestario, aquél puede abarcar a tantos períodos como resulte preciso hasta su total culminación;
- ser complementario de dicho seguimiento y control, en tanto que la información que de él se deduzca deberá utilizarse, de una parte, para optimizar la ejecución de cada uno de los Presupuestos a los que afecte la ejecución de cada gasto con financiación afectada, y de otra, para cuantificar correctamente las magnitudes que deben calcularse al liquidar cada Presupuesto y cerrar cada ejercicio.

9. En todo caso el sistema de seguimiento y control de los gastos con financiación afectada ha de estar diseñado de forma tal que garantice el cumplimiento de los siguientes fines:

- Asegurar que la ejecución, en términos económico-presupuestarios, de todo gasto con financiación afectada se efectúe en su totalidad, de modo tal que se cumplan las condiciones que, en su caso, se hubiesen acordado para la percepción de los recursos afectados.
- Permitir obtener la información precisa para analizar, cuando así proceda, la acción distorsionan que las sincronías gastos presupuestarios-ingresos presupuestarios con los que se financian, producidas en la ejecución de un gasto con financiación afectada que abarque a varios ejercicios, puedan acarrear en el significado de algunas magnitudes representativas de la actividad económico-financiera de la entidad.

### **3. REPERCUSIONES DE LA EJECUCIÓN DE GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA. SU MEDIDA**

10. La información económica-financiera de toda entidad contable pública ha de reflejar la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera, de la ejecución de su presupuesto y de sus resultados. Con la finalidad anterior, cada entidad contable pública ha de elaborar, al final de cada ejercicio sus estados financieros y ha de proceder al cálculo de una serie de magnitudes.

11. Si al final del periodo contable existen en la entidad gastos con financiación afectada en ejecución, en los que los derechos reconocidos afectados no coinciden con los que debieran de haberse reconocido en función del gasto presupuestario efectivamente realizado, habrá de procederse en aras a la consecución del fin que se persigue con el cálculo de las mismas:

Al análisis y explicación del valor que tome la magnitud remanente de tesorería.

Al aumento o disminución del importe del saldo presupuestario calculado, en función de las asín-cronas que se produzcan entre la ejecución del gasto presupuestario y la del ingreso presupuestario que le esté afectado.

12. Para medir las repercusiones que los desfases temporales —gastos presupuestarios ingresos presupuestarios— en la ejecución de un gasto con financiación afectada tienen sobre el remanente de tesorería y el saldo presupuestario de la entidad a fin de ejercicio, se utilizará:

- el coeficiente de financiación
- y las desviaciones de financiación,

### 3.1. El coeficiente de financiación

13. El coeficiente de financiación a fin de ejercicio es el resultado de dividir la totalidad de los ingresos presupuestarios (reconocidos y pendientes de reconocer) que se encuentren afectados a la realización de un gasto presupuestario, por el importe total del gasto presupuestario (realizado y a realizar).

La totalidad de los ingresos presupuestarios incluye todos los derechos reconocidos hasta la fecha de cálculo del coeficiente relativos a ese gasto con financiación afectada, así como la totalidad de los ingresos presupuestarios afectados al mismo que a partir de dicha fecha se prevean recibir.

El importe total del gasto presupuestario incluye tanto las obligaciones reconocidas hasta la fecha de cálculo del coeficiente relativas a ese gasto con financiación afectada como los restantes créditos presupuestarios que a dicha fecha se prevean asignar hasta la completa realización de la unidad de gasto a financiar, incrementados, en su caso, en el importe de los remanentes de crédito puestos de manifiesto al liquidar el presupuesto en que se realiza el cálculo y que, necesariamente deban incorporarse al ejercicio siguiente.

14. El cálculo del coeficiente de financiación ha de efectuarse cuando los ingresos presupuestarios afectados se establecen en términos absolutos con independencia del gasto presupuestario a realizar, ya que en este supuesto el valor del mismo varía en función de la evolución de la unidad de gasto presupuestario o de la del resto de los ingresos presupuestarios con los que se financia.

En caso contrario, cuando los ingresos presupuestarios a percibir se cualifiquen en términos porcentuales, en función del gasto presupuestario efectivamente realizado, con independencia de que coincida o no con lo inicialmente previsto, el coeficiente de financiación será fijo.

15. El coeficiente de financiación podrá ser global o parcial, según se refiera a la totalidad de los ingresos presupuestarios afectados a la realización de un gasto, o a partes de los mismos, seleccionadas con un criterio homogéneo, que sumadas coinciden con el importe total.

El coeficiente de financiación será global cuando exprese la parte del gasto que debe quedar cubierto con la totalidad de los ingresos presupuestarios a 61 afectados.

El coeficiente de financiación será parcial cuando exprese la parte del gasto que debe cubrirse con una parte de los ingresos, seleccionada del total según un cierto criterio que puede ser, bien el agente del que provienen, bien el concepto presupuestario a través del que deben materializarse.

El coeficiente de financiación parcial por agentes indicará la parte del gasto que cada uno de los que participen en su financiación van a cubrir con sus aportaciones, mientras el coeficiente parcial por conceptos presupuestarios expresará la forma en que, dichas aportaciones, se recogen en el presupuesto de ingresos, independientemente del agente de que provengan.

En cualquier caso, deberá cumplirse que la suma algebraica de todos los coeficientes de financiación parciales de un gasto, obtenidos por desagregación de los ingresos presupuestarios según un criterio único y homogéneo, deberá coincidir con el coeficiente de financiación global de dicho gasto.

### 3.2. Las desviaciones de financiación

16. La desviación de financiación es la magnitud que representa los desfases existentes entre los ingresos presupuestarios reconocidos hasta un determinado momento, para la realización de un gasto con financiación afectada y los que, en función de la parte del mismo efectuada en ese periodo, deberían haberse reconocido, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario.

17. El cálculo de las desviaciones de financiación se efectuará, para cada gasto con financiación afectada, por diferencia entre los derechos efectivamente reconocidos desde el inicio de su ejecución hasta la fecha en que se calcula la desviación, menos el producto del coeficiente de financiación a dicha fecha por el total de obligaciones reconocidas en el mismo periodo.

La desviación de financiación así calculada será global cuando se refiera al total de ingresos presupuestarios afectados a la realización de un gasto y se habrá tomado para su cálculo la totalidad de derechos reconocidos, y el coeficiente de financiación global con respecto al total de obligaciones reconocidas.

La desviación de financiación será parcial cuando se refiera únicamente a una parte de los ingresos, seleccionada del total según un criterio homogéneo que puede ser, bien el agente del que provienen, bien el concepto presupuestario a través del que deben materializarse.

Para el cálculo de las desviaciones de financiación parciales por agentes, se tomará la cantidad de derechos reconocidos relativa al agente de que se trate, y el coeficiente de financiación parcial por agentes correspondiente aplicado sobre el total de las obligaciones reconocidas.

Igualmente, las desviaciones de financiación parciales por conceptos presupuestarios, tendrán en cuenta para su cálculo el importe de derechos reconocidos por el concepto de que se trate, así como el coeficiente de financiación parcial por conceptos que corresponda, aplicado sobre la totalidad de obligaciones reconocidas.

En todo caso, deberá cumplirse que la suma algebraica de todas las desviaciones de financiación parciales referentes a un gasto, obtenidas por desagregación de los derechos reconocidos según un criterio único y homogéneo, deberá coincidir con la desviación de financiación global referente a dicho gasto.

18. Las desviaciones de financiación calculadas en los términos descritos en el párrafo anterior tienen, en todo caso, carácter acumulado, refiriéndose a la totalidad de lo realizado para un gasto con financiación afectada, desde su inicio, hasta el final de un determinado ejercicio contable.

No obstante, debe distinguirse entre estas desviaciones acumuladas y las desviaciones de financiación imputables al ejercicio concreto en que se realice el cálculo. Esta última representa el

desfase existente entre los derechos reconocidos en el ejercicio y los que deberían haberse reconocido en función de la parte de la unidad de gasto ejecutada en dicho ejercicio.

El cálculo de la desviación de financiación imputable a un ejercicio se efectuará, para cada gasto con financiación afectada, por diferencia entre los derechos efectivamente reconocidos en dicho ejercicio y el producto del coeficiente de financiación a fin de ejercicio por el total de obligaciones reconocidas en el mismo.

### **3.3. Repercusiones en la situación económico-financiera al final de un ejercicio. El remanente de tesorería afectado**

19. El importe del remanente de tesorería se calcula al final de cada ejercicio presupuestario y de acuerdo con el párrafo número 63 del documento 7 de Principios Contables Públicos sobre «Información económico-financiera pública», es la magnitud que se obtiene por diferencia entre los derechos reconocidos netos pendientes de cobro a corto plazo, los fondos líquidos o disponibles y las obligaciones ciertas reconocidas netas y pendientes de pago a corto plazo. Los derechos y obligaciones que se integran en el remanente de tesorería pueden tener su origen tanto en operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

20. En el remanente de tesorería se acumulan la totalidad de saldos pendientes, tanto de cobro, como de pago, así como el efectivo procedente en su conjunto de toda la actividad económica del sujeto contable, comprendiéndose dentro de dichos importes las cantidades correspondientes a la ejecución de los gastos con financiación afectada, pudiendo distinguirse tres situaciones distintas:

- a) Los derechos reconocidos afectados a la financiación del gasto desde su inicio hasta la fecha de determinación del remanente de tesorería, cubren según la proporción establecida por el coeficiente de financiación correspondiente, las obligaciones reconocidas hasta dicha fecha derivadas de la realización del gasto en cuestión.
- b) Los derechos reconocidos afectados al gasto desde su inicio hasta la fecha en que se efectúa el cálculo del remanente, resultan insuficientes para cubrir, en la proporción establecida por el coeficiente de financiación correspondiente, las obligaciones reconocidas, hasta este momento, originadas por la realización del gasto al que están afectados.
- c) Los derechos reconocidos afectados al gasto, desde su inicio hasta la fecha de cálculo del remanente, superan los que deberían haberse reconocido según la proporción establecida por el coeficiente de financiación correspondiente y las obligaciones reconocidas en idéntico período, derivadas de la ejecución del gasto.

21. Según la hipótesis que se plantee procederán las siguientes actuaciones:

- a) En el primer caso existe un gasto con financiación afectada cuyo ritmo de ejecución resulta perfectamente sincrónico, no procediendo efectuar ninguna explicación adicional en cuanto a la composición del remanente de tesorería, dado que las obligaciones y los derechos, relativos al gasto con financiación afectada, entran a formar parte de él en la proporción establecida por el coeficiente de financiación.
- b) El segundo caso corresponde a un gasto con financiación afectada que, en la fecha de cálculo del remanente, arroja una desviación de financiación acumulada negativa no procediendo tampoco, realizar ninguna actuación sobre esta magnitud, ya que, aunque las obligaciones reconocidas, derivadas de la ejecución del gasto se han integrado en el remanente en proporción mayor de la que correspondería, según el coeficiente de financiación establecido,

a los derechos reconocidos, habrá debido preverse la captación de recursos propios no afectados suficientes para afrontarlas.

- c) El tercer caso, corresponde a un gasto con financiación afectada que, en el momento de evaluar esta magnitud, presenta una desviación de financiación acumulada positiva, por lo que es preciso establecer ciertas cautelas en relación con la utilización de tal remanente de tesorería. El exceso de derechos afectados reconocidos, incrementa, de forma real, el valor del remanente de tesorería, pero este exceso deberá aplicarse en anualidades sucesivas a financiar la parte de gasto presupuestario que corresponda en función del coeficiente de financiación establecido.

Así, únicamente en el tercer supuesto deberá explicarse la composición del remanente de tesorería, distinguiendo dentro del mismo estos excedentes, de forma que se asegure la aplicación de los mismos al específico gasto presupuestario al que se afectan, bien porque exista una parte de dicho gasto que está previsto realizar en un período posterior, bien porque no se haya ejecutado en su totalidad la parte de gasto que correspondería en el período que se cierra.

22. Consecuentemente, en este último caso, se diferenciarán dos partes dentro del remanente de tesorería, tal y como señala el documento 7 en su párrafo 70, que establece: «cuando existiendo gastos con financiación afectada, se produzca una desviación de financiación positiva, en el remanente de tesorería deberá distinguirse:

- El remanente de tesorería afectado, constituido por las desviaciones de financiación positivas, que sólo podrá utilizarse para dar cobertura a los gastos a cuya financiación se encuentren afectados los recursos de los que se derivan tales desviaciones.
- El remanente de tesorería no afectado, que es de libre disposición y, por tanto, constituye un recurso, que podrá utilizarse para la financiación de cualquier gasto.»

23. El remanente de tesorería afectado, para cada gasto con financiación afectada, estará integrado por la suma de las desviaciones positivas de financiación cuantificadas, según proceda, para cada agente que intervenga en su financiación, o para cada concepto del presupuesto de ingresos a través de los que ésta se formalice.

Su valor será siempre cero o positivo, garantizando que la financiación recibida para una cierta unidad de gasto, aún cuando no se hubiese iniciado su ejecución o, iniciada ya, no hubiese alcanzado el porcentaje que los ingresos presupuestarios deben cubrir, se aplique, exclusivamente, a su finalidad, cualquiera que sea el momento en que se realice.

24. La suma de los remanentes de tesorería afectados asociados a los distintos gastos con financiación afectada en ejecución, constituye la parte afectada del remanente de tesorería, cuyo valor, de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior será siempre cero o positivo.

25. El remanente de tesorería minorado en el valor obtenido para el remanente de tesorería afectado representa el remanente de tesorería no afectado, magnitud que, de acuerdo con su signo, reflejará bien la capacidad del sujeto contable de financiar nuevos o mayores gastos presupuestarios en el ejercicio siguiente, bien la necesidad de recabar nuevos fondos para adecuar su equilibrio presupuestario y financiero.

### **3.4. Repercusiones en la liquidación del presupuesto: Análisis del saldo presupuestario**

26. El saldo presupuestario, de acuerdo con el documento n.º 7 en su párrafo 47 «es la magnitud que se obtiene añadiendo al resultado presupuestario del ejercicio, la variación neta de pasivos financieros presupuestarios». Sus dos componentes se definen en el mismo documento:

- el resultado presupuestario del ejercicio en su párrafo 37, como: «la diferencia entre la totalidad de ingresos presupuestarios realizados durante el ejercicio, excluidos los derivados de la emisión y creación de pasivos financieros, y la totalidad de gastos presupuestarios del mismo ejercicio, excluidos los derivados de la amortización y reembolso de pasivos financieros»
- la variación neta de pasivos financieros, en su párrafo 43, como: «la diferencia entre la totalidad de ingresos presupuestarios consecuencia de la emisión o creación de pasivos financieros y la totalidad de gastos presupuestarios consecuencia de la amortización o reembolso de pasivos financieros».

27. El saldo presupuestario, al final de cada ejercicio, debe poner de manifiesto, de acuerdo con su *signo*, el *déficit* o *superávit* de financiación *obtenido por el* sujeto contable, derivado exclusivamente de la ejecución del presupuesto al que se refiera.

Si la realización del gasto con financiación afectada se extiende a más de un ejercicio presupuestario pueden darse tres situaciones distintas dentro de un periodo:

- a) Los derechos reconocidos en el ejercicio relativos al gasto con financiación afectada son exactamente los que debieran haberse reconocido según la proporción establecida por el coeficiente de financiación correspondiente y el gasto presupuestario realizado durante dicho ejercicio.
- b) El reconocimiento de los derechos durante el ejercicio destinados a la financiación del gasto presupuestario realizado, no se ha producido, o se ha producido por menor importe del que correspondería según la proporción establecida por el coeficiente de financiación correspondiente y el importe de obligaciones reconocidas en el ejercicio,
- c) Se han reconocido durante el ejercicio, derechos destinados a la financiación de gastos presupuestarios concretos, cuya realización no se ha llevado a cabo en el ejercicio, o lo ha sido por menor importe del que correspondería según los ingresos presupuestarios reconocidos y la proporción establecida por el coeficiente de financiación correspondiente.

28. Según la hipótesis planteada procederán las siguientes actuaciones:

- a) El primer caso es el de un gasto con un ritmo de ejecución sincrónico, cuya realización no distorsiona el valor de la magnitud saldo presupuestario, ya que forman parte de la misma obligaciones reconocidas y derechos reconocidos en la proporción establecida por el coeficiente de financiación.
- b) En el segundo caso se trata de un gasto con financiación afectada que presenta una desviación de financiación imputable al ejercicio en que se calcula de signo negativo. Dentro del importe del saldo presupuestario las obligaciones reconocidas cubiertas con derechos concretos cuyo reconocimiento se produce en distinto ejercicio —anterior o posterior— implican, cualquiera que sea el signo del saldo presupuestario obtenido, una disminución ficticia del mismo.
- c) El tercer caso se corresponde con un gasto con financiación afectada, con una desviación de financiación imputable al ejercicio de cálculo, de signo positivo. El importe de derechos reconocidos en el ejercicio destinados a cubrir obligaciones cuyo reconocimiento tiene lugar en distinto período —anterior o posterior-, supone, dentro del importe del saldo presupuestario calculado, y cualquiera que sea su signo, un incremento ficticio del mismo.

En las dos últimas situaciones se ha de proceder al aumento o disminución, según el caso, del saldo presupuestario en el importe de las distorsiones originadas por las asincronías existentes en los *gastos con financiación afectada*. Estas distorsiones vienen representadas, para cada uno de estos gastos, por la desviación de financiación imputable al ejercicio.

29. El saldo presupuestario de un ejercicio, cuando el sujeto contable realice gastos presupuestarios con financiación afectada que deben extenderse a más de un ejercicio presupuestario, se corregirá en la forma señalada en el citado documento 7, es decir, añadiendo al importe inicialmente calculado, el valor absoluto de las desviaciones de financiación negativas imputables al ejercicio, derivadas de la ejecución de estos gastos, y restando el valor absoluto de las diferencias de financiación positivas producidas en él por la misma causa, calculados unos y otros globalmente para cada gasto con financiación afectada.

## **4. SEGUIMIENTO CONTABLE**

### **4.1. Delimitación de la unidad contable básica**

30. El seguimiento y control contable de los gastos con financiación afectada exige, como primera cuestión a resolver, la determinación de la unidad contable básica entorno a la cual ha de organizarse toda la información.

31. La unidad contable básica debe ser aquella unidad de gasto presupuestario cuya realización se pretende garantizar, ya que de la realización de la misma depende la percepción de los recursos afectados a la que debe asignarse.

La unidad contable básica podrá estar constituida por:

- Una estructura funcional del presupuesto de gastos.
  - Una estructura económica del presupuesto de gastos.
  - Un proyecto de gasto presupuestario.
- a) La unidad contable básica será una estructura funcional del presupuesto de gastos cuando el gasto presupuestario al que se afecte una financiación determinada sea el que se realice contra los créditos asignados a un determinado nivel de desarrollo de alguna clasificación funcional (grupo de función, función, subfunción, programa o subprograma) con independencia de cual sea la naturaleza económica de dichos créditos.
- b) La unidad contable básica será una estructura económica del presupuesto de gastos cuando el gasto presupuestario al que se afecta una financiación concreta sea el que se realice contra los créditos asignados a un cierto nivel de desarrollo de la clasificación económica (capítulo, artículo, concepto, subconcepto o partida), cualquiera que sea la finalidad o el objetivo que, con su realización, se pretende alcanzar.
- c) La unidad contable básica será un proyecto de gasto presupuestario cuando el gasto presupuestario al que se afecta una financiación concreta sea el constituido por aquellos créditos que se imputen bien a un proyecto de inversión o bien a otras unidades de imputación de créditos presupuestarios de cualquier naturaleza definibles como fines, objetivos o tareas específicas que no den lugar a la formación de un bien de inversión.

### **4.2. Información precisa para el seguimiento**

32. El sistema de seguimiento y control contable de «los gastos con financiación afectada» deberá ofrecer para el cumplimiento de los fines establecidos en el párrafo 9, como mínimo, la siguiente información, relativa a cada uno de ellos:

- Datos generales.
- Información sobre la gestión del gasto presupuestario.
- Información sobre la gestión de los ingresos presupuestarios afectados.

33. Los datos generales son precisos para la correcta identificación e individualización de cada «gasto con financiación afectada» que efectúe la entidad contable.

Se informará como mínimo sobre:

- El código identificativo, que estará integrado por el código funcional, económico, de proyecto de inversión u otros, en función de cual sea la unidad contable asignada, y al que habrán de referirse la totalidad de los restantes datos contables.
- La duración estimada total, entendida esta como el período transcurrido entre el primero y el último de los actos a realizar en relación con la ejecución del «gasto con financiación afectada» a que se refiera el código, ya procedan éstos del presupuesto de gastos o del presupuesto de ingresos.
- Datos relativos a la financiación, señalando, por una parte, la cuantía total del gasto presupuestario que se estima va a realizarse, y por otra, los ingresos presupuestarios que, para su financiación, se prevean recibir, globalmente, y para cada uno de los conceptos presupuestarios a través de los que se deben materializar. En su caso, deberán ofrecerse, así mismo, los datos relativos a los ingresos presupuestarios desagregados por agentes financiadores.

34. La información sobre la gestión del gasto presupuestario se presentará para cada unidad básica de seguimiento de forma resumida, sin necesidad de ofrecer su desglose por aplicaciones presupuestarias, ya que según el tipo de unidad de gasto que sea, tal desglose figurará, o bien en la contabilidad del presupuesto de gastos (clasificaciones funcional o económica del gasto), o bien en ésta y además, si se realiza su seguimiento, en la contabilidad de los proyectos de gasto o de inversión. Se distinguirá, en cada uno de los ejercicios a los que se extienda su ejecución:

- Los créditos que, inicialmente, se ha previsto asignar a su realización, incluso antes de iniciarlo.
- Los créditos totales que, durante el ejercicio, se han asignado realmente a la misma, una vez llegado el ejercicio en cuestión.
- Las obligaciones reconocidas, distinguiendo:
  - Las obligaciones reconocidas netas del ejercicio.
  - Los saldos iniciales acumulados, pendientes de pago, procedentes de presupuestos cerrados en los que el gasto se hubiese ejecutado también.
  - Las posibles rectificaciones y anulaciones de dichos saldos contabilizados durante el ejercicio de que se trate.

De esta información acumulada para la totalidad de los ejercicios a los que deba extenderse la ejecución de un gasto con financiación afectada, podrán deducirse, al liquidar un presupuesto, los datos relativos al gasto presupuestario ya realizado, y el gasto presupuestario pendiente de realizar.

35. La información sobre la gestión de los ingresos presupuestarios afectados presentará para cada uno de los ejercicios a los que, de acuerdo con la duración prevista, deba extenderse su ejecución:

- Para el ejercicio corriente, en cada uno de los conceptos presupuestarios en que deba materializarse la financiación y, en su caso, para cada uno de los agentes de que procedan:
  - Previsiones de ingresos presupuestarios que se estimaron recibir, incluso antes de iniciar la ejecución del «gasto con financiación afectada».
  - Previsiones totales de ingresos presupuestarios en el ejercicio correspondiente.
  - Compromisos de ingresos presupuestarios concertados, distinguiendo los incorporados de presupuestos cerrados pendientes de realizar y los concertados en el propio ejercicio.
  - Compromisos de ingresos realizados.
  - Derechos reconocidos netos.
  - Desviación de financiación imputable al concepto correspondiente, calculada al finalizar el ejercicio.
- Cuando en presupuestos cerrados, para algún concepto y, en su caso, agente, existan saldos pendientes de cobro, en el ejercicio corriente se controlarán para esos conceptos:
  - El saldo inicial de derechos pendientes de cobro.
  - Las rectificaciones y anulaciones de dicho saldo que se contabilicen durante el ejercicio.

De esta información acumulada para cada unidad de gasto, y referida a la totalidad de los ejercicios que se extiende la ejecución del «gasto con financiación afectada», podrán deducirse al liquidar un presupuesto, los ingresos presupuestarios ya realizados y los pendientes de realizar en ejercicios sucesivos, importes que junto con los relativos a la ejecución del gasto presupuestario, permitirán calcular el coeficiente de financiación al final del ejercicio y las desviaciones de financiación producidas.

36. A la información anterior podrá añadirse aquella otra que la entidad contable considere pertinente, con sujeción, en todo caso, a la norma general que establece que todo apunte en contabilidad deberá ir soportado en el correspondiente documento contable.

## **5. CONSIDERACIONES PRESUPUESTARIAS EN RELACIÓN CON LOS GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA**

### **5.1. Presupuestación de las unidades de gasto financiadas con recursos específicos y de los recursos con que se financian**

37. La condición presupuestaria que se establece en el párrafo 2 de este documento para todo gasto con financiación afectada hace preciso que la Administración pública en cuyo entorno se presenta la figura deba incluir, desagregados con el pormenor oportuno, en el Presupuesto o Presupuestos aprobados para los distintos ejercicios a los que afecte su ejecución, la totalidad de los créditos precisos para la misma, así como los recursos que se asocian a su financiación.

38. Para atender adecuadamente a este requerimiento, resulta ineludible establecer, ante determinadas situaciones, mecanismos específicos y, en ocasiones, excepcionales que, ajustados a la normativa reguladora del Presupuesto o, si procede, debidamente incorporados a ella, permitan su ejecución en los términos requeridos en cada caso.

## 5.2. Presupuestación de las unidades de gasto financiadas con recursos aportados por agentes externos a la entidad ejecutora. Los Compromisos de ingreso

39. Se entienden incluidas bajo este epígrafe las unidades de gasto financiadas, en todo o en parte, a través de recursos aportados a una Administración pública por agentes externos a ella, instrumentados a través de subvenciones, convenios, acuerdos de cofinanciación, contratos programa o cualesquiera otras figuras o negocios jurídicos.

40. La integración en el Presupuesto de cada ejercicio de las aportaciones de los agentes externos —bien como previsiones iniciales, bien como modificaciones de las mismas— participantes en la financiación de una determinada unidad de gasto, únicamente deberá realizarse en la medida en que se prevea su exigibilidad y consecuente transformación en derechos reconocidos y liquidados en dicho período.

41. Establecidos por o, en su caso, acordados con el agente los términos en que deben materializarse los recursos financieros que constituyen su aportación, así como la manera de determinar su cuantía, cabe plantear dos situaciones posibles:

- a) En tanto que la ejecución de la unidad de gasto está condicionada a la percepción de la aportación financiera del agente o agentes, el presupuesto de gastos del ejercicio en curso, o bien carece en absoluto de consignación presupuestaria para este fin concreto, o bien recoge, únicamente, la cuantía de créditos precisa para ejecutar la parte del gasto que se prevé cubrir con otros recursos.
- b) No estando condicionada la ejecución de la unidad de gasto a la percepción de la aportación financiera del agente o agentes en cuestión, o bien ésta haya sido íntegramente realizada, o bien figuren consignados los créditos precisos para su total ejecución o para la parte que se prevea efectuar en el período en el Presupuesto del ejercicio en curso, encontrándose dichos créditos en proceso de gestión.

42. En la hipótesis del apartado a), la entidad ejecutora deberá autorizar las oportunas modificaciones presupuestarias a los efectos de, según proceda, dotar o, en su caso, incrementar los créditos inicialmente previstos, hasta la cuantía necesaria para la ejecución de la unidad de gasto o de la parte de la misma que corresponda realizar en el período, incluyendo entre sus previsiones de ingresos, simultáneamente, mediante la correspondiente modificación de las previsiones iniciales, las aportaciones que se estime recibir en dicho período para financiar la ejecución del gasto.

La existencia de compromisos de ingreso para financiar la ejecución de una determinada unidad de gasto, correspondientes a aportaciones de uno o varios agentes externos no incluidas inicialmente en el Presupuesto y que, previsiblemente, deban dar lugar a las pertinentes liquidaciones y reconocimientos de derechos a lo largo del ejercicio, garantiza la suficiencia financiera de la entidad ejecutora, a los efectos de dotar o incrementar los créditos precisos para dicha ejecución.

43. Se entiende por compromiso de ingreso el acto jurídico por el que cualesquiera Entes o personas públicas o privadas, se obligan de forma pura o condicionada, mediante un acuerdo o concierto a financiar total o parcialmente una determinada unidad de gasto presupuestario realizado por una Administración pública.

44. El compromiso de ingreso dará lugar, cumplidas las condiciones que, en su caso, hubiesen asumido las partes implicadas, al reconocimiento y liquidación de un derecho presupuestario por parte de la Administración responsable de la ejecución de la unidad de gasto, y de la correlativa

obligación de pago por parte del sujeto concedente de los recursos, obligación que, cuando dicho sujeto sea otra Administración pública, tendrá, asimismo, carácter presupuestario.

45. La parte de todo compromiso de ingreso que deba materializarse en ejercicios sucesivos a aquél en que éste se establece, deberá figurar como previsión inicial del Presupuesto de ingresos del ejercicio en el que, cumplidas por parte de la entidad ejecutora las condiciones que del mismo se deriven para ella, deba previsiblemente transformarse en derecho reconocido y liquidado.

46. En la hipótesis del apartado b), y en el contexto de la vigente normativa reguladora de la materia presupuestaria, la concesión de los recursos, por parte del agente o agentes financiadores, carece de toda relevancia, integrándose éstos en el Presupuesto de la entidad ejecutora en el momento en que, cumplidas las obligaciones que se hubiesen estipulado para el acceso a los mismos, se proceda a la liquidación y reconocimiento de los derechos presupuestarios a que deban dar lugar.

Conviene valorar en estos casos con la debida prudencia la situación financiera de la entidad ejecutora reflejada en el remanente de tesorería calculado al concluir el ejercicio presupuestario al que se hayan imputado los derechos en cuestión, dado que si para financiar la unidad de gasto a la que se destinan los recursos aportados por el agente o agentes externos, se han utilizado operaciones de crédito, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, la aplicación de un criterio de estricta prudencia hace aconsejable que los recursos aportados se destinen, bien a satisfacer el principal de dichos débitos, bien a la realización de otras unidades de gasto de similar naturaleza.

### **5.3 Presupuestación de las unidades de gasto financiadas con otros recursos afectados**

47. Se entienden incluidas bajo este epígrafe todas aquellas unidades de gasto financiadas con recursos presupuestarios distintos de las aportaciones de agentes externos, a las que se refiere el apartado anterior, que, de conformidad con la normativa aplicable en cada caso, resulten estar afectados o sean susceptibles de afectarse a la financiación de unidades de gasto presupuestario concretas.

48. Sin perjuicio de las consideraciones que se deducen de lo indicado en los párrafos 53 y sucesivos de este documento, los mecanismos presupuestarios previstos en el vigente marco normativo resultan adecuados para atender a la realización de aquellas unidades de gasto que se pretendan financiar a través de estos recursos, debiendo quedar garantizado de forma suficiente el equilibrio presupuestario y financiero de las Administraciones en cuyo entorno se plantee la ejecución de esta figura.

### **5.4 Presupuestación del remanente de tesorería afectado**

49. Las desviaciones positivas de financiación, cuantificadas conforme a lo que se establece en este documento, derivadas de la ejecución de un determinado gasto con financiación afectada suponen, de hecho, que el ritmo al que se ha materializado el flujo de recursos afectados a la financiación de la unidad de gasto se ha anticipado al de la ejecución de los gastos presupuestarios a los que ésta da lugar.

50. Cuando en algún ejercicio la exigencia del equilibrio presupuestario inicial de la entidad ejecutora quede incumplida por la necesidad de dotar créditos iniciales, para atender a la ejecución de partes de una unidad de gasto financiada con recursos afectados que, por haberse materializado en ejercicios precedentes, se encuentran debidamente integrados en el remanente de tesorería, por la cuantía en que dichos recursos afectados deban financiar la parte del gasto presupuestario a ejecutar en el período, debe presupuestarse inicialmente el correspondiente remanente de tesorería afectado.

51. El remanente de tesorería afectado incluido como previsión inicial del presupuesto de ingresos de un ejercicio deberá, en su caso, ser objeto de la pertinente minoración cuando, una vez efectuada la regularización y cierre de la contabilidad del ejercicio inmediato anterior, el valor efectivamente calculado de las desviaciones de financiación positivas que lo integran, resulte inferior al estimado en el momento de elaborar el presupuesto del ejercicio corriente.

Esta minoración deberá ir acompañada, cuando así proceda, del correspondiente incremento de las previsiones de ingresos asignadas a otros conceptos presupuestarios o, cuando esto no resulte posible, de la adecuada disminución de los créditos aprobados para gastos, con el objeto de mantener el equilibrio presupuestario inicial.

### **5.5. Los remanentes de crédito derivados de gastos con financiación afectada**

52. Cuando finalizado un ejercicio presupuestario no se hubiese ejecutado en su totalidad la parte que se previó realizar en el mismo de una determinada unidad de gasto, a cuya financiación se hubiesen afectado ciertos recursos, los remanentes de crédito consecuentes, cualquiera que sea la forma en que se integraron en el Presupuesto, el período en que se aprobaron y su naturaleza, así como el tipo de recursos afectados con los que se financie la unidad de gasto en que se originan, deberán ser incorporados necesariamente al Presupuesto del ejercicio inmediato siguiente, en tanto que se entiende que su no ejecución implicaría la pérdida de la financiación específica que llevan aparejada.

53. Se entienden exceptuados de la prevención establecida en el párrafo anterior los remanentes de crédito representativos de partes de la unidad de gasto de cuya ejecución se desista expresamente, así como los derivados de un menor coste del previsto inicialmente. En estos casos se estará a lo prevenido en las normas o convenios reguladores del acceso a los recursos afectados en lo que hace a la posible necesidad de reintegrar los importes indebidamente percibidos.

54. Las incorporaciones de remanentes de crédito derivados de la ejecución de gastos con financiación afectada, al igual que las restantes modificaciones de crédito que se acuerden sobre el Presupuesto inicial de cada ejercicio, deben mantener el equilibrio presupuestario inicial, para lo cual será preciso acreditar la existencia de recursos suficientes para su autorización.

55. Para la financiación de estas modificaciones de crédito se emplearán preferentemente los siguientes recursos:

- a) Las desviaciones positivas de financiación integradas en el remanente de tesorería calculado al liquidar el ejercicio en el que se pusieron de manifiesto los remanentes de crédito, cuya incorporación se pretende, en tanto que se deriven de ingresos presupuestarios que hubiesen debido financiar la parte de la unidad de gasto no ejecutada, implícita en los remanentes de crédito en cuestión y que, lógicamente, no estén incluidas como previsión inicial del presupuesto de ingresos aprobado para el ejercicio al que se pretenden incorporar los remanentes.
- b) Los saldos no realizados de Compromisos de ingresos que, en el ejercicio en el que se originaron los remanentes de crédito, hubiesen servido como recurso financiero de la modificación por la que se incluyeron en el Presupuesto los créditos correspondientes para la ejecución de la unidad de-gasto que no se hayan materializado como derechos reconocidos, en cuyo caso estarían integrados en el remanente de tesorería.

Adicionalmente se requiere que los saldos de compromisos de ingreso no realizados, a que

se refiere el párrafo anterior, no estén incluidos como previsiones iniciales de ingresos del presupuesto aprobado para el ejercicio al que se pretenden incorporar los remanentes.

56. En caso de no disponer de ninguno de los recursos anteriores, la entidad ejecutora de un gasto con financiación afectada, deberá efectuar la incorporación de estos remanentes financiándola con cargo a los restantes recursos de que pueda disponer en cada caso, garantizando en todos ellos la suficiencia financiera y el equilibrio presupuestario inicial en el que esta se fundamenta.

**ANEXO**  
**ANÁLISIS DE LOS CONCEPTOS:**

- **COEFICIENTE DE FINANCIACIÓN**
- **DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN**

**SUPUESTO PRÁCTICO**

## EL COEFICIENTE DE FINANCIACIÓN

El coeficiente de financiación se define como el tanto por uno que, sobre el importe total de una determinada unidad de gasto presupuestario, queda cubierto con recursos específicos afectados a su financiación. Matemáticamente puede representarse por:

$$CF = \frac{I}{G},$$

donde «I» será el importe total de los ingresos presupuestarios afectados y «G» el de la unidad de gasto presupuestario que aquéllos financian.

El coeficiente de financiación puede ser fijo, variable o mixto, en función de como se determine la cuantía de los ingresos presupuestarios que deben cubrir la parte correspondiente del gasto presupuestario derivado de la ejecución de la unidad de gasto a financiar.

- El coeficiente de financiación será fijo cuando los ingresos presupuestarios a percibir para la financiación de una unidad de gasto se cuantifiquen, en términos porcentuales, en función del gasto presupuestario efectivamente realizado, con independencia de que coincida o no con lo inicialmente previsto.
- Si los ingresos presupuestarios a percibir se cuantifican en términos absolutos, con independencia del gasto presupuestario a realizar, el coeficiente de financiación será variable, dependiendo de las vicisitudes que, a lo largo del tiempo, puedan surgir en la ejecución de la unidad de gasto propiamente dicha, así como del resto de los ingresos presupuestarios afectados con los que se deba financiar.
- En los casos en que los ingresos presupuestarios afectados a la financiación de una unidad de gasto cubran porcentualmente el gasto presupuestario derivado de su ejecución hasta una determinada cuantía, transformándose, una vez superada ésta, en un importe fijo independiente del gasto presupuestario realizado, el coeficiente de financiación será del tipo mixto. Este tipo de coeficiente se caracteriza por ser fijo hasta que superado un determinado límite de gasto presupuestario se transforma en variable de manera automática.

Según el momento en que se realice el cálculo de todo coeficiente de financiación variable, surgen tres acepciones de esta magnitud:

- Coeficiente de financiación presupuestado o teórico. Este valor del coeficiente se obtiene cuando, al proyectar inicialmente el gasto con financiación afectada, cualquiera que sea el número de ejercicios presupuestarios a los que afecte, se dividan la totalidad de los ingresos presupuestarios que se prevean obtener, destinados específicamente a su financiación, cualquiera que sea el ejercicio en que se hayan de producir, por la totalidad de los créditos que se estima asignar a su ejecución, en el presupuesto, o presupuestos, en que se vaya a

realizar, con independencia de que la percepción de los ingresos presupuestarios y la realización de los gastos presupuestarios coincidan en los mismos ejercicios presupuestarios. Matemáticamente puede expresarse:

$$CF_T = \frac{\sum_{i=1}^n IP_i}{\sum_{i=1}^n GP_i},$$

donde « $\sum_{i=1}^n IP_i$ » representa los ingresos presupuestarios totales inicialmente previstos y

« $\sum_{i=1}^n GP_i$ » el gasto presupuestario total estimado.

- Coeficiente de financiación variable, calculado al final de cada ejercicio presupuestario. Este valor del coeficiente se obtendrá, exclusivamente, para los gastos con financiación afectada cuya ejecución se extienda a más de un ejercicio presupuestario, cuando, al finalizar cada ejercicio, se dividan los derechos reconocidos netos hasta ese instante, vinculados a la ejecución del gasto presupuestario, acumulados a los ingresos presupuestarios que, hasta su conclusión, se prevean obtener afectados a la misma, por las obligaciones reconocidas netas hasta el momento, consecuencia de la realización del gasto, acumuladas a los créditos que, hasta su finalización, se estima van a asignarse. Matemáticamente puede representarse por:

$$CF_{VX} = \frac{\sum_{i=1}^x DR_i + \sum_{i=x+1}^n IP_i}{\sum_{i=1}^x OR_i + \sum_{i=x+1}^n GP_i},$$

donde « $\sum_{i=1}^n DR_i$ » serán los derechos reconocidos netos desde el inicio del gasto hasta el año

X en que se calcula el coeficiente, « $\sum_{i=x+1}^n IP_i$ » las previsiones de ingresos presupuestarios

vinculadas al gasto para los ejercicios x+1 y sucesivos hasta su conclusión, « $\sum_{i=1}^x OR_i$ » las

obligaciones reconocidas netas desde el comienzo de la ejecución hasta el año x, y

« $\sum_{i=x+1}^n GP_i$ » los créditos que van a asignarse a la realización del gasto en los ejercicios x + 1

y sucesivos, hasta su culminación, incrementados, en su caso, en el importe de los remanentes de crédito puestos de manifiesto al liquidar el presupuesto en el que se realiza el cálculo y que, necesariamente, deban incorporarse al ejercicio siguiente.

- Coeficiente de financiación efectivo o final. Este valor del coeficiente se obtendrá cuando, concluida la realización del gasto presupuestario y recibidos la totalidad de los ingresos presupuestarios que, por sus características, se le afectaron, se dividan los derechos reconocidos netos totales vinculados a su ejecución, por las obligaciones reconocidas netas, consecuencia de la realización del gasto. Matemáticamente puede representarse mediante la siguiente expresión:

$$CF_T = \frac{\sum_{i=1}^n DR_i}{\sum_{i=1}^n OR_i},$$

donde « $\sum_{i=1}^n DR_i$ » serán los derechos reconocidos netos, y « $\sum_{i=1}^n OR_i$ » las obligaciones reconocidas netas.

Debe señalarse, no obstante las tres acepciones anteriores del coeficiente de financiación, que este es único y responde a la expresión general:

$$CF_{VX} = \frac{\sum_{i=1}^x DR_i + \sum_{i=x+1}^n IP_i}{\sum_{i=1}^x OR_i + \sum_{i=x+1}^n GP_i},$$

expresión empleada al definir el coeficiente variable, ocurriendo que, en el momento inicial —coeficiente teórico— los términos « $\sum_{i=1}^x DR_i$ » y « $\sum_{i=1}^x OR_i$ » toman valor cero, por no haberse comenzado la ejecución del gasto; mientras en el momento final —coeficiente efectivo—, al haberse concluido, los términos « $\sum_{i=x+1}^n IP_i$ » y « $\sum_{i=x+1}^n GP_i$ » valdrán cero, por no existir previsiones para ejercicios sucesivos.

Con independencia del carácter fijo o variable del coeficiente de financiación y, en el caso del coeficiente variable, del momento en que se realice su cálculo, esta magnitud podrá ser global o parcial, según se refiera a la totalidad de los ingresos presupuestarios afectados a la realización de un gasto, o a parte de los mismos, seleccionados con un criterio homogéneo, y que sumados coinciden con el importe total.

El coeficiente de financiación será global cuando exprese la parte del gasto presupuestario que debe quedar cubierto con la totalidad de los ingresos presupuestarios a él afectados. En el caso de tratarse de un gasto con coeficiente variable, los importes empleados en su cálculo deberán referirse a la totalidad de los ingresos presupuestarios, prescindiendo de sus posibles desagregaciones.

El coeficiente de financiación será parcial cuando exprese la parte del gasto presupuestario que debe cubrirse con una parte de los ingresos presupuestarios, seleccionada del total según un cierto

criterio que puede ser, bien el agente del que provienen, bien el concepto presupuestario a través del que deben materializarse.

El coeficiente de financiación parcial por agentes indicará la parte del gasto presupuestario que, cada uno de los que participen en su financiación, van a cubrir con sus aportaciones, mientras el coeficiente parcial por conceptos presupuestarios expresará la forma en que, dichas aportaciones, se recogen en el presupuesto de ingresos, independientemente del agente de que provengan.

En cualquier caso, deberá cumplirse que la suma algebraica de todos los coeficientes de financiación parciales de un gasto con financiación afectada, obtenidos por desagregación de los ingresos presupuestarios según un criterio único y homogéneo, deberá coincidir con el coeficiente de financiación global de dicho gasto.

La condición de fijo, variable o mixto puede predicarse en relación con cualesquiera de los coeficientes de financiación parciales que puedan establecerse para un determinado gasto con financiación afectada, con independencia del criterio de selección establecido para su delimitación. No así para el coeficiente de financiación global que únicamente podrá ser fijo cuando lo sean la totalidad de los coeficientes parciales que lo integran, siendo variable en el resto de los casos.

Cuando el coeficiente de financiación, debido a las condiciones específicas del gasto, tenga carácter variable, para efectuar su cálculo, según se ha descrito anteriormente, se seleccionarán las magnitudes que intervienen en él, relativas a ingresos presupuestarios global o parcialmente de acuerdo con el valor del mismo que se desee obtener.

## DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN

### Concepto y clases

En determinados momentos, a lo largo de la realización de un gasto con financiación afectada, pueden presentarse desequilibrios en el nivel de cobertura que, sobre el gasto presupuestario efectuado, representa la financiación recibida.

Surge así el concepto de desviación de financiación como la magnitud que, en aquellos gastos con financiación afectada cuya ejecución deba extenderse a más de un ejercicio presupuestario, representa los desfases existentes entre los recursos recibidos, hasta un determinado momento, para la financiación de la unidad de gasto, y los que, en función de la parte efectuada de dicha unidad en idéntico período, deberían haberse recibido, si la ejecución de los ingresos presupuestarios afectados se realizase armónicamente con la ejecución de la unidad de gasto presupuestario que financian.

En relación con esta definición, resulta conveniente poner de relieve las siguientes cuestiones:

- La expresión «ejecución de un gasto con financiación afectada» debe entenderse referida a sus dos vertientes: gasto e ingresos. Así, la condición de plurianualidad puede cumplirla cualquier gasto, siempre que una o ambas de sus dos facetas —gasto o ingreso— se dilate a más de un ejercicio presupuestario.
- Concluida la realización de todo gasto con financiación afectada, las desviaciones de financiación deberán ser siempre nulas, ya que, en ese momento, al haberse recibido la totalidad de los ingresos afectados al gasto, no pueden existir desajustes en el ritmo de ejecución. Así, en todo gasto con financiación afectada que se realice íntegramente en un único ejercicio, ejecutándose en él toda la unidad de gasto y recibándose la totalidad de su financiación, carece de sentido hablar de desviaciones, pues éstas serán siempre iguales a cero.

- Las diferencias que se detecten, una vez concluida la ejecución de un gasto con financiación afectada, entre lo inicialmente previsto y lo efectivamente realizado, tanto en lo que se refiere a la unidad de gasto, como en lo que hace a los ingresos presupuestarios afectados a su financiación, no tiene cabida en el concepto de desviación de financiación, aunque resulte incuestionable su naturaleza de desviaciones, así como su utilidad, como información complementaria, a la hora de analizar y evaluar la gestión realizada.

Las desviaciones de financiación pueden clasificarse, atendiendo al momento en que se realice su cálculo en iniciales o teóricas, y variables, calculadas al final de cada ejercicio; o atendiendo a la forma de seleccionar los ingresos en globales o parciales.

Las desviaciones de financiación iniciales o teóricas serán las calculadas, antes de iniciarse la ejecución de un gasto con financiación afectada, comparando la financiación que, según los términos establecidos en cada caso, se prevé recibir hasta el final de cada uno de los ejercicios presupuestarios a los que afecte su realización, con la que, en función del gasto presupuestario que se estima, va a realizarse, se recibiría, en el caso de existir total sincronía entre gasto e ingresos.

Las desviaciones de financiación variables, calculadas al final de cada ejercicio, serán las obtenidas comparando los ingresos presupuestarios efectivamente recibidos hasta ese momento, con los que, en función del gasto presupuestario realizado realmente, se deberían haber recibido, si la ejecución de éste y aquéllos fuese sincrónica.

Las desviaciones globales o parciales, pueden referirse, indistintamente, a las teóricas o a las calculadas al final de un ejercicio, diferenciándose según se cuantifiquen para la totalidad de la financiación recibida o para un conjunto de partes homogéneas de la misma, obtenidas desagregándola con un criterio uniforme —por agentes o por conceptos económicos de ingresos—, de forma similar a lo indicado al examinar el coeficiente de financiación.

## Cálculo

La cuantía de las desviaciones de financiación, imputable a un gasto con financiación afectada, será la diferencia entre lo efectivamente recibido y lo que se hubiese debido recibir si la ejecución de la unidad de gasto presupuestario y el flujo de ingresos presupuestarios afectados a su financiación fuesen sincrónicos. El minuendo de esta diferencia será el total de los ingresos presupuestarios realizados, hasta la fecha de cálculo, afectados a la financiación de una unidad de gasto. Para determinar el sustraendo será preciso multiplicar el gasto presupuestario realizado, en relación con la unidad de gasto en cuestión, hasta la fecha de cálculo por el coeficiente de financiación correspondiente, dado que es precisamente esta última magnitud la que fija la correlación entre ingresos afectados y gasto a financiar.

Matemáticamente, puede representarse la desviación de financiación, mediante la siguiente expresión general:

$$DF_X = \sum_{i=1}^x DR_i - CF_x \times \sum_{i=1}^x OR_i'$$

donde « $\sum_{i=1}^x DR_i$ » representa el importe total de derechos a cobrar efectivamente reconocidos desde el inicio de ejecución del gasto con financiación afectada hasta la fecha de cálculo de

la desviación, « $CF_x$ », el coeficiente de financiación y « $\sum_{i=1}^x OR_i$ », el importe total de las obligaciones a pagar que se han reconocido desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta la fecha de cálculo y relativas al mismo.

De esta expresión general puede deducirse cualquiera de los posibles valores de la desviación de financiación. Así, antes de iniciarse la ejecución de un gasto con financiación afectada, delimitados, únicamente, el importe total previsto del gasto presupuestario que se prevé realizar para la ejecución de la unidad de gasto y la cuantía de los ingresos presupuestarios afectados a su financiación en cada uno de los ejercicios a los que se extienda su realización, puede determinarse, para cada anualidad, un valor teórico de la desviación de financiación que será:

$$DF_{Tx} = \sum_{i=1}^x IP_i - CF_t \times \sum_{i=1}^x GP_i$$

donde los valores de « $\sum_{i=1}^x IP_i$ » y « $\sum_{i=1}^x GP_i$ » representarán, respectivamente, las previsiones de ingresos presupuestarios afectados que se prevean realizar desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del año X, y el gasto presupuestario que se estima va a ejecutarse hasta dicha fecha en relación con la unidad de gasto presupuestario a financiar.

Posteriormente, iniciada la realización del gasto con financiación afectada, al final de cada uno de los ejercicios a los que se extienda su ejecución, la desviación de financiación realmente producida será:

$$DF_{V_x} = \sum_{i=1}^x DR_i - CF_{V_x} \times \sum_{i=1}^x OR_i$$

donde los valores de « $\sum_{i=1}^x DR_i$ » y « $\sum_{i=1}^x OR_i$ » representarán, respectivamente, los derechos reconocidos desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del ejercicio X, vinculados al gasto en cuestión, y las obligaciones reconocidas netas, como consecuencia de su ejecución hasta la misma fecha.

Los valores de « $\sum IP_i$ », « $\sum DR_i$ » y « $CF$ » empleados en estas expresiones, se tomarán referidos a la totalidad de los ingresos presupuestarios afectados a un gasto, o a las distintas partes que los integran, desagregadas según un cierto criterio, en función de que las desviaciones que se deseen obtener sean globales o parciales. En cualquier caso, la suma algebraica de las desviaciones de financiación parciales obtenidas para un gasto, en cualquier momento, según un criterio coherente, deberá coincidir con la desviación global en el mismo momento.

Hasta aquí, se ha venido manejando la desviación de financiación acumulada, es decir, referida a la totalidad de lo realizado para un gasto con financiación afectada, desde su inicio hasta el final de un determinado ejercicio presupuestario.

Es preciso distinguir entre esta desviación acumulada y la desviación de financiación imputable a un ejercicio concreto. Esta última representa el desfase existente entre los derechos reconocidos en

el ejercicio y los que deberían haberse reconocido en función de la parte ejecutada de la unidad de gasto, también en dicho ejercicio. Matemáticamente:

$$DFX = DRX - CFX \times ORX$$

## SUPUESTO PRÁCTICO

Supongamos una entidad pública, sujeto de la contabilidad, que en el marco de sus competencias prevé la realización de una determinada unidad de gasto presupuestario para la que se ha elaborado el siguiente programa de inversión, extendido a los ejercicios 1 y 2:

Ejercicio 1—	70.000.000
Ejercicio 2—	115.000.000
	<hr/>
Total inversión	185.000.000

Para la financiación de esta unidad de gasto se dispone de las siguientes fuentes de financiación:

- Con cargo a los fondos estructurales de la C.E. se prevé financiar el 40% de la inversión, recibándose el 50% de su aportación al inicio del gasto, en concepto de primer anticipo, un segundo anticipo de 25% cuando se certifique debidamente haber aplicado la mitad del primer anticipo, y el resto cuando se realice la liquidación final, una vez concluido el gasto.
- Se ha suscrito un acuerdo con un Departamento Ministerial que prevé aportar un importe fijo de 25.000.000 ptas., que se materializarán mediante una sola entrega a la terminación del gasto, cuando se haya justificado debidamente que el gasto presupuestario realizado es igual o superior a lo inicialmente previsto.
- El resto se financiará mediante operaciones de crédito a largo plazo, concertadas por la entidad con instituciones financieras, en función de las necesidades que se pongan de manifiesto en cada ejercicio.

De acuerdo con esta información puede determinarse el plan de financiación, precisando el importe de las aportaciones de cada uno de los agentes en cada ejercicio y los coeficientes de financiación teóricos (el global y los parciales por agentes):

- La aportación comunitaria procedente de los fondos estructurales, que figurará en el correspondiente estado de los presupuestos de la entidad, de acuerdo con las previsiones de gasto del plan de inversiones será:

Ejercicio 1—	37.000.000
Ejercicio 2—	37.000.000
	<hr/>
Total aportación	74.000.000

- La aportación del Departamento ministerial, reflejada igualmente en el correspondiente concepto del presupuesto de ingresos de la entidad será:

Ejercicio 1—	0
Ejercicio 2—	25.000.000
<b>Total aportación</b>	<b>25.000.000</b>

- El resto de los recursos precisos para la financiación de la unidad de gasto se obtendrá a través de las pertinentes operaciones de crédito, autorizadas por el órgano legislativo de la entidad según el plan de inversiones previsto:

Ejercicio 1—	33.000.000
Ejercicio 2—	53.000.000
<b>Total Op. crédito</b>	<b>86.000.000</b>

Con este conjunto de información se puede elaborar el siguiente cuadro que facilitará el cálculo de los coeficientes de financiación:

Año	Gasto previsto	Agente	Ingreso estimado
1	70.000.000	C.E.	37.000.000
		Dpto. Ministerial	0
		Op. de crédito	33.000.000
<b>Total año 1</b>	<b>70.000.000</b>		<b>70.000.000</b>
2	115.000.000	C.E.	37.000.000
		Dpto. Ministerial	25.000.000
		Op. de crédito	53.000.000
<b>Total año 2</b>	<b>115.000.000</b>	—	<b>115.000.000</b>
<b>Total acumulado</b>	<b>185.000.000</b>	—	<b>185.000.000</b>

El coeficiente global de financiación presupuestado o teórico será:

$$CF_T = \frac{\sum_{i=1}^2 IP_i}{\sum_{i=1}^2 GP_i} = \frac{185.000.000}{185.000.000} = 1$$

El valor unitario de este coeficiente indica que la unidad de gasto presupuestario en cuestión va a ser financiada en su totalidad con recursos que tienen la condición de afectados.

Los coeficientes de financiación parciales por agentes, presupuestados o teóricos serán:

- El coeficiente de financiación correspondiente a la aportación de la C.E. es fijo, dado que así se establece en la normativa reguladora del acceso a los fondos estructurales, fijándose su participación en forma de porcentaje sobre el gasto público elegible, importe que se supone coincidente con el total de la unidad de gasto:

$$CF_{TA} = \frac{\sum_{i=1}^2 IP_{iA}}{\sum_{i=1}^2 GP_{iA}} = \frac{74.000.000}{185.000.000} = 0,4$$

- El coeficiente de financiación correspondiente a la aportación del departamento ministerial es variable, dado que su cuantía se ha establecido por un importe fijo con independencia del gasto total que se realice, siendo su valor presupuestado o teórico:

$$CF_{TB} = \frac{\sum_{i=1}^2 IP_{iB}}{\sum_{i=1}^2 GP_{iB}} = \frac{25.000.000}{185.000.000} = 0,135135$$

Este valor del coeficiente tiene carácter máximo ya que se exige a la entidad ejecutora que, para percibir esta aportación, debe justificar ante el departamento ministerial la realización de un gasto presupuestario, relativo a la unidad en cuestión, igual o superior al inicialmente previsto.

- El coeficiente de financiación atribuible a la operación de crédito es de tipo mixto, en tanto que, aunque inicialmente cubre un cierto porcentaje del coste total de la unidad de gasto, al no preverse su ampliación en el caso de incurrir en mayor gasto, superado el gasto presupuestado en principio, se transformaría en variable. El valor presupuestado o teórico que le corresponde será:

$$CF_{TB} = \frac{\sum_{i=1}^2 IP_{iC}}{\sum_{i=1}^2 GP_{iC}} = \frac{86.000.000}{185.000.000} = 0,4648648$$

Al igual que en el caso anterior, el valor teórico de este coeficiente tiene carácter máximo, puesto que si se incurriese en menor gasto presupuestario del previsto, debería minorarse proporcionalmente el pasivo financiero asignado a la ejecución de esta unidad de gasto.

Como puede observarse, la suma de los tres coeficientes parciales es igual a 1, es decir, al valor del coeficiente de financiación global.

En este momento se pueden calcular las desviaciones de financiación iniciales o teóricas, es decir las que se producirán si se cumplen exactamente las previsiones de gasto y de ingreso. En el año 1 el valor de las desviaciones será, para cada uno de los agentes, el siguiente:

— Agente Comunidad Europea

$$DF_{T1A} = 37.000.000 - 0,4 \times 70.000.000 = + 9.000.000$$

— Agente Departamento Ministerial

$$DF_{T1B} = 0 - 0,135 \times 70.000.000 = - 9.450.000$$

— Agente Operación Crédito

$$DF_{T1c} = 33.000.000 - 0,465 \times 70.000.000 = + 450.000$$

La suma algebraica de las anteriores desviaciones de financiación parciales es igual a la global del ejercicio, que será:

$$DF_{T1} = 70.000.000 - 1 \times 70.000.000 = 0$$

Lógicamente, al concluir este ejercicio, primero de la ejecución del gasto con financiación afectada, las desviaciones de financiación imputables al mismo coincidirán con las acumuladas calculadas hasta aquí.

Al finalizar el año 2 las desviaciones teóricas acumuladas, si se cumplen íntegramente las previsiones serán:

$$DF_{T2A} = 74.000.000 - 0,400000 \times 185.000.000 = 0$$

$$DF_{T2B} = 25.000.000 - 0,135135 \times 185.000.000 = 0$$

$$DF_{T2C} = 86.000.000 - 0,464864 \times 185.000.000 = 0$$

---

$$DF_{T2} = 185.000.000 - 1,000000 \times 185.000.000 = 0$$

En este año las desviaciones teóricas acumuladas, representativas del importe acumulado de las generadas en los ejercicios 1 y 2, toman valor cero por estar prevista la terminación del gasto con financiación afectada en dicho ejercicio.

Las desviaciones de financiación teóricas imputables a este segundo ejercicio se obtendrán por diferencia entre los ingresos previstos para este ejercicio y el producto del coeficiente de financiación teórico por el total de obligaciones a reconocer en el mismo:

$$DF'_{T2A} = 37.000.000 - 0,400000 \times 115.000.000 = - 9.000.000$$

$$DF'_{T2B} = 25.000.000 - 0,135135 \times 115.000.000 = + 9.459.459$$

$$DF'_{T2C} = 53.000.000 - 0,464864 \times 115.000.000 = - 459.459$$

---

$$DF'_{T2C} = 115.000.000 - 1,000000 \times 115.000.000 = 0$$

A 31 de diciembre del año 1, al efectuar la liquidación del presupuesto, se obtiene de los correspondientes estados financieros de la entidad, la siguiente información sobre la ejecución del gasto con financiación afectada:

— Con respecto al presupuesto de gastos:

<b>Apl. presupuestaria</b>	<b>Ctos. iniciales</b>	<b>Ctos. definitivos</b>	<b>Obl. reconocidas</b>
YYYY 600	40.000.000	40.000.000	38.000.000
YYYY 601	30.000.000	30.000.000	29.000.000
<b>Totales</b>	<b>70.000.000</b>	<b>70.000.000</b>	<b>67.000.000</b>

Los remanentes de crédito que se deducen del anterior estado de ejecución se derivan de determinados retrasos en el ritmo de realización de la unidad de gasto, por lo cual deberán incorporarse necesariamente al presupuesto del ejercicio 2.

— Con respecto al presupuesto de ingresos la información referida a agentes financiadores:

<b>Agente financiador</b>	<b>Prev. iniciales</b>	<b>Prev definitivas</b>	<b>Dchos. reconocidos</b>
Comunidad Europea	37.000.000	37.000.000	37.000.000
Dpto. Ministerial	0	0	0
Op. de crédito	33.000.000	33.000.000	33.000.000
<b>Totales</b>	<b>70.000.000</b>	<b>70.000.000</b>	<b>70.000.000</b>

En este momento, en tanto que se prevé ejecutar en su totalidad la unidad de gasto a la que se encuentran afectados los recursos, los coeficientes de financiación calculados inicialmente —presupuestados o teóricos-, resultan íntegramente aplicables al no haberse alterado las previsiones en que se fundamentaban. Así, las desviaciones de financiación acumuladas al finalizar el primer ejercicio son:

$$DF_{IA} = 37.000.000 - 0,400000 \times 67.000.000 = + 10.200.000$$

$$DF_{IB} = 0 - 0,135135 \times 67.000.000 = - 9.054.054$$

$$DF_{IC} = 33.000.000 - 0,464860 \times 67.000.000 = + 1.854.054$$

---


$$DFI = 70.000.000 - 1,000000 \times 67.000.000 = + 3.000.000$$

valores que, precisamente, por ser éste el primer ejercicio coinciden con los de las desviaciones imputables al propio período.

En el Presupuesto del ejercicio 2 deberán haberse consignado como créditos iniciales precisos para la ejecución de la unidad de gasto los 115.000.000 de pesetas previstos en el programa de inversiones correspondiente, figurando como previsiones iniciales de ingresos las aportaciones de los distintos agentes financiadores que, según las previsiones del plan financiero complementario de dicho programa, deban materializarse en el período.

Aunque en este supuesto concreto la coordinación con que se ha diseñado el plan financiero, en relación con el programa de inversiones, no lo hace preciso, si así lo requiriese el equilibrio presupuestario inicial de la entidad ejecutora, se habrían podido incluir como previsiones iniciales

de ingresos, a través del concepto «Remanente de tesorería afectado», 9.459.459 pesetas, de los cuales corresponderían, 9.000.000 a la parte que debe aplicarse en el período del primer anticipo de fondos recibido de la C.E. y 459.459 a la parte de la operación de crédito formalizada en el ejercicio precedente y no aplicada a su finalidad en dicho período.

Liquidado el ejercicio 1 debe procederse a incorporar los remanentes de crédito puestos de manifiesto en relación con la ejecución de esta concreta unidad de gasto presupuestario. Para financiar esta modificación de crédito se dispone, teóricamente, de remanente de tesorería afectado por importe de 12.054.054 ptas., pero en una aplicación estricta de la proporcionalidad de los recursos afectados a la financiación de la unidad de gasto, únicamente deberían entenderse aplicables a esta finalidad 2.595.000 pts. correspondientes, respectivamente a:

$$3.000.000 \times 0,4 = 1.200.000$$

$$3.000.000 \times 0,465 = 1.394.595$$

---


$$2.594.595$$

entendiéndose que el resto del remanente afectado (9.450.000) debe cubrir proporcionalmente la parte de la unidad de gasto a realizar durante el ejercicio 2, al que se pretenden incorporar los remanentes de crédito. Consecuentemente, por el importe de la diferencia entre el importe de los remanentes de crédito a incorporar y el remanente de tesorería afectado aplicable (3.000.000 — 2.595.000 = 405.000) debería cubrirse con otros recursos disponibles no afectados.

Para cubrir adecuadamente los objetivos planteados, durante el ejercicio 2 se detecta la necesidad de incrementar los créditos inicialmente asignados a la ejecución de la unidad de gasto en 4.500.000. Se tramita así la oportuna modificación en aumento de los créditos que, en tanto el mayor gasto sea susceptible de considerar como elegible a efectos del acceso a los fondos comunitarios, se puede considerar financiado en un 40% con este tipo de recursos; el resto hasta el montante total se autoriza con cargo al remanente de tesorería no afectado de que dispone la entidad, lo que supone una aplicación de recursos generales no afectados y por tanto una disminución del coeficiente de financiación global.

En 31 de diciembre del año 2, la información que se obtiene de los estados elaborados por la entidad, es la siguiente, en relación con el proyecto de gasto con financiación afectada:

— Con respecto al presupuesto de gastos:

<b>Apl. presupuestaria</b>	<b>Ctos. iniciales</b>	<b>Ctos. definitivos</b>	<b>Obl. reconocidas</b>
YYYY 600	70.000.000	75.000.000	75.000.000
YYYY 601	45.000.000	47.500.000	47.500.000
<b>Totales</b>	<b>115.000.000</b>	<b>122.500.000</b>	<b>122.500.000</b>

— Con respecto al presupuesto de ingresos, la información referida a agentes financiadores:

Agente financiador	Prev. iniciales	Prev. definitivas	Dchos. reconocidos
Comunidad Europea	37.000.000	38.800.000	38.800.000
Dpto. Ministerial	25.000.000	25.000.000	0
Op. de Crédito	53.000.000	53.000.000	53.000.000
<b>Totales</b>	<b>115.000.000</b>	<b>116.800.000</b>	<b>91.800.000</b>

Se ha concluido la totalidad de los trabajos correspondientes a la ejecución de la unidad de gasto, habiéndose reconocido todas las obligaciones relativas a la misma. Sin embargo, no ha sido posible preparar dentro del ejercicio la documentación justificativa del gasto realizado, para su remisión al departamento ministerial implicado en la financiación del proyecto. Por tanto, la aportación de este agente financiador, no se ha llevado a cabo en el año 2, tal y como se preveía, por lo que el gasto con financiación afectada queda sin concluir en su totalidad al no haberse llegado a percibir la totalidad de los ingresos afectados.

De acuerdo con esta información, se calculan los coeficientes de financiación que, en este momento, tienen carácter variable.

El coeficiente de financiación global será:

$$CF_{V2} = \frac{\sum_{i=1}^2 DR_2 + IP_3}{\sum_{i=1}^2 OR_2 + GP_3} = \frac{161.800.000 + 25.000.000}{189.500.000 + 0} = 0,9857520$$

Los coeficientes parciales por agente son:

$$CF_{F2A} = 0,4$$

$$CF_{V2B} = \frac{0 + 25.000.000}{189.500.000} = 0,1319261$$

$$CF_{V2C} = \frac{86.000.000 + 0}{189.500.000} = 0,4538259$$

Coefficientes cuya suma algebraica es igual al global, que en este momento ya no es la unidad en tanto que una parte del gasto se cubre con recursos generales. El valor del coeficiente de financiación global será:

$$CF_2 = 0,4 + 0,1319261 + 0,4538259 = 0,985752$$

Las desviaciones de financiación acumuladas para cada uno de los agentes financiadores son las siguientes:

$$DF_{2A} = 75.800.000 - 0,4000000 \times 189.500.000 = 0$$

$$DF_{2B} = 0 - 0,1319261 \times 189.500.000 = -25.000.000$$

$$DF_{2B} = 86.000.000 - 0,4538259 \times 189.500.000 = 0$$

$$DF_2 = 161.800.000 - 0,985752 \times 189.500.000 = -25.000.000$$

donde las desviaciones correspondientes a los agentes C.E. y operación del crédito, toman valor cero ya que al haberse realizado la totalidad del gasto y recibido toda la aportación que les correspondía, existe total equilibrio entre la ejecución de la unidad de gasto y los ingresos presupuestarios afectados a su financiación en lo que se refiere a estos dos agentes.

Las desviaciones de financiación imputables al año 2 son:

$$DF'_{2A} = 38.800.000 - 0,400000 \times 122.500.000 = -10.200.000$$

$$DF'_{2B} = 0 - 0,1319261 \times 122.500.000 = -16.160.945$$

$$DF'_{2B} = 53.000.000 - 0,4538259 \times 122.500.000 = -2.593.672$$

$$DF_2 = 91.800.000 - 0,985752 \times 122.500.000 = -28.954.617$$

La diferencia acumulada de financiación existente en el año 2 desaparecerá en el siguiente ejercicio, en el cual, con la justificación del gasto realizado, se recibe la aportación del departamento ministerial, y con ello se finaliza la ejecución del gasto con financiación afectada. Esta aportación, en tanto que se previó materializarla durante el año precedente, no figurará como previsión inicial del presupuesto de ingresos del ejercicio 3, integrándose sin más, cuando se produzca su cobro, en el remanente de tesorería de la entidad, y quedando de manifiesto cuando, en fin de ejercicio, se calcule esta magnitud.

En 31 de diciembre del ejercicio 3, la información obtenida de la entidad, referente a la ejecución del gasto con financiación afectada, será únicamente:

- Con respecto al presupuesto de gastos, no existe ejecución, ya que se concluyó en el ejercicio anterior la totalidad de la unidad de gasto.
- Con respecto al presupuesto de ingresos la información es:

Agente financiador	Prev iniciales	Prev definitivas	Dchos. reconocidos
Comunidad Europea	0	0	0
Dpto. Ministerial	0	0	25.000.000
Op. de Crédito	0	0	0
<b>Totales</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>25.000.000</b>

En este ejercicio se calculan los coeficientes efectivos de financiación:

El coeficiente global será:

$$CF_{TB} = \frac{\sum_{i=1}^3 DR_i}{\sum_{i=1}^3 OR_i} = \frac{186.800.000}{189.500.000} = 0,985752$$

y los coeficientes parciales por agentes:

$$CFEA = 0,4$$

$$CFEB = \frac{25.000.000}{189.500.000} = 0,1319261$$

$$CFEC = \frac{86.000.000}{189.500.000} = 0,4538259$$

coeficientes que coinciden en su totalidad con los calculados en el año 2, ya que para entonces estaban plenamente determinados los importes definitivos de gasto e ingreso.

La desviación de financiación global acumulada en este momento, como se comprueba, toma valor cero, por haber llegado el gasto con financiación afectada a su conclusión:

$$DF_E = 186.800.000 - 0,9857520 \times 189.500.000 = 0$$

Las desviaciones parciales, con respecto al primer y tercer agente ya tomaban valor cero en el ejercicio anterior, por haberse recibido, en aquel momento, el total de sus respectivas aportaciones. La desviación que corresponde al departamento ministerial toma valor cero en este ejercicio:

$$DF_{EA} = 75.800.000 - 0,4000000 \times 189.500.000 = 0$$

$$DF_{EB} = 25.000.000 - 0,1319261 \times 189.500.000 = 0$$

$$DF_{EC} = 86.000.000 - 0,4538259 \times 189.500.000 = 0$$

$$DF_E = 186.800.000 - 0,9857520 \times 189.500.000 = 0$$

La desviación de financiación imputable específicamente al ejercicio 3 existirá, por tanto, sólo con respecto al agente departamento ministerial, siendo su valor:

$$DF'_{3B} = 25.000.000 - 0,1319261 \times 0 = 25.000.000$$

**ANEXO I**  
**ANÁLISIS EFECTUADO EN EL SENO DE LOS**  
**GRUPOS DE TRABAJO PARA LA**  
**ELABORACIÓN DE LOS DOCUMENTOS**

## **ANÁLISIS EFECTUADO EN EL SENO DEL GRUPO DE TRABAJO PARA LA ELABORACIÓN DEL DOCUMENTO 2: «DERECHOS A COBRAR E INGRESOS»**

### **Introducción**

Para abordar la tarea encomendada al presente Grupo de trabajo, relativa a la obtención de un documento de desarrollo de los principios contables públicos aplicables a los derechos de cobro e ingresos de las distintas Administraciones Públicas, se plantearon dos posibilidades:

Utilizar un método deductivo por el que proceder lógicamente de lo universal a cada uno de los casos particulares.

O bien, desarrollar un método empírico-inductivo a través del cual, tras el estudio de los hechos o casos concretos que se dan en la realidad, poder ascender a la enunciación de principios generales que sean de aplicación a todos ellos.

El Grupo de trabajo optó por esta segunda posibilidad por lo que el procedimiento de trabajo seguido estuvo integrado en las siguientes etapas:

1. Recopilación de antecedentes.
2. Elección de una clasificación de ingresos públicos apta para el análisis.
3. Análisis de cada una de las figuras deducidas de la clasificación seleccionada en el punto anterior.
4. Elaboración de un marco conceptual aplicable al conjunto de los ingresos a obtener por la totalidad de las Administraciones Públicas.

#### *1. Recopilación de antecedentes*

Con carácter previo al inicio de las conversaciones sobre el contenido del documento, la secretaria-ponente puso a disposición de todos los miembros del Grupo un dossier con los antecedentes sobre la materia. Los antecedentes aportados incluían las disposiciones legales en vigor reguladoras de la materia objeto del documento, tanto de carácter público como privado, contables o no. También se incluyeron en la carpeta, los principios generalmente aceptados existentes al respecto, tanto en el ámbito empresarial privado como en el ámbito público y a nivel nacional e internacional. Concretamente se aportaron para su análisis los pronunciamientos relativos o que pudieran afectar a la materia de las siguientes Organizaciones:

- Comité Internacional de Normas Contables (L.A.S.C.) a nivel internacional, dirigidos a la empresa privada.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.) en nuestro país, dirigidos a la empresa privada.
- Governmental Accounting Standards Board (G.A.S.B.) en Estados Unidos, dirigidos a la Administración Pública de este país.
- Organización de las Naciones Unidas (O.N.U.) a nivel internacional y dirigidos a los gobiernos de los países con carácter general.

## 2. *Elección de una clasificación de los distintos ingresos y derechos a percibir por las administraciones públicas*

Las posibilidades de clasificación de los ingresos públicos que se plantearon fueron las siguientes:

1. Con base en las estructuras presupuestarias en vigor para cada uno de los subsectores públicos contemplados. Para cuya elaboración se tuvo en cuenta la normativa relativa a la elaboración de los Presupuestos de las distintas Administraciones Públicas.
2. En función de los procedimientos de exacción y recaudación de ingresos deducidos de la normativa vigente.
3. Con base en la clasificación realizada por el G.A.S.B. en su norma n.º 11, en la que se distinguen con relación a los ingresos, los siguientes apartados:
  - Ingresos procedentes de tributos.
  - Ingresos procedentes de otras transacciones tras las que no subyace intercambio (licencias, permisos...).
  - Ingresos tras los que subyace una operación de intercambio (cargas por servicios prestados, ventas de activos...).
4. Con base en los criterios de Contabilidad Nacional, distinguiendo:
  - Operaciones de explotación.
  - Operaciones de inversión.
  - Operaciones financieras.
5. Clasificación de ingresos que se establece en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990.
6. Por último, con base en la clasificación que establece el Plan General de Contabilidad Pública, cuya nueva versión fue aprobada por Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 27 de diciembre de 1987.

Entre todas las clasificaciones expuestas el Grupo de trabajo consideró como más adecuada, sin obviar las restantes, la clasificación establecida en el cuadro adjunto y que tiene su base en la aportada por el G.A.S.B. en su norma n.º 11 «Measurement focus and basis of accounting governmental fund operating statements».

**CLASIFICACIÓN DE INGRESOS DE LAS DISTINTAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS EN FUNCIÓN DE LA CONTRAPRESTACIÓN REALIZADA**

	CON CONTRAPRESTACIÓN	SIN CONTRAPRESTACIÓN
DERECHO PRIVADO	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Venta de bienes</li> <li>— Prestación de servicios</li> <li>— Ingresos derivados del uso o cesión del capital               <ul style="list-style-type: none"> <li>— Financiero</li> <li>— Real</li> </ul> </li> <li>— Enajenaciones patrimoniales</li> <li>— Ingresos derivados de operaciones de endeudamiento</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Aportaciones lucrativas</li> <li>— Indemnizaciones</li> </ul>
DERECHO PÚBLICO	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Tasas</li> <li>— Exacciones parafiscales</li> <li>— Contribuciones especiales</li> <li>— Precios públicos               <ul style="list-style-type: none"> <li>— Prestación de servicios</li> <li>— Utilización de dominio público</li> </ul> </li> <li>— Ingresos derivados de la deuda pública</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Impuestos</li> <li>— Cotizaciones sociales</li> <li>— Transferencias</li> <li>— Exacciones parafiscales</li> <li>— Subvenciones</li> <li>— Recargos sobre impuestos</li> <li>— Multas y sanciones</li> <li>— Recargo de apremio</li> </ul>

### 3. *Análisis de los diferentes tipos de ingresos y del derecho de cobro de ellos derivados*

El análisis de cada una de las figuras contempladas en la clasificación propuesta comprendía, tras el estudio de los antecedentes:

- a) La identificación de los problemas específicos que cada tipo de ingresos planteaba.
- b) La enumeración de las soluciones posibles aplicadas actualmente a los problemas planteados, tanto en el ámbito contable público como en el privado y a nivel nacional como internacional.
- c) Análisis de las ventajas e inconvenientes de cada una de las soluciones propuestas que de como resultado la elección por el Grupo de trabajo de la más adecuada para su aplicación en el ámbito de las Administraciones Públicas.

En este sentido se analizaron los siguientes ingresos públicos:

1. Tasas
2. Precios públicos
3. Exacciones parafiscales
4. Contribuciones especiales
5. Impuestos
6. Cotizaciones sociales
7. Recargos sobre impuestos
8. Multas y sanciones pecuniarias
9. Recargo de apremio

Por último se procedió al análisis por su especial relevancia de los derechos de cobro liquidados como consecuencia de la gestión de recursos de otros entes, y del tratamiento contable de los derechos recaudados a través de oficinas liquidadoras.

Las transferencias y subvenciones, tanto corrientes como de capital, aunque cumplen las características establecidas en el concepto de ingresos no han sido objeto de estudio en el presente documento, ya que la problemática se analiza en el documento de «Transferencias y Subvenciones» dedicado a su análisis de forma monográfica. No obstante, todo lo establecido en la segunda parte del presente documento «Criterios Generales» les es de aplicación subsidiaria.

Por lo que se refiere a las adquisiciones lucrativas y a los ingresos derivados de las operaciones de endeudamiento, también serán objeto de análisis pormenorizado en sendos documentos relativos al «Inmovilizado» y al «Endeudamiento Público».

## **Tasas y precios públicos**

La regulación jurídica de las tasas y precios públicos se establece con carácter general en la Ley 8/1989 de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, así como en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre,

Reguladora de las Haciendas Locales, y en las Leyes de Tasas y Precios Públicos de las distintas Comunidades Autónomas.

Aunque, desde el punto de vista jurídico ambas figuras presentan claras diferencias, a efectos contables poseen una gran similitud, ya que, por un lado son recursos detraídos como consecuencia de la realización de una prestación efectuada por una Administración Pública.

Y, por otro lado, tales recursos se obtienen en régimen de Derecho Público, lo que implica una aplicación rotunda del principio de legalidad en cuanto al reconocimiento de los derechos de cobro derivados de los mismos.

Por tanto, la norma reguladora de cada uno de estos ingresos establece, en cada caso, cuando pueden exigirse, mediante la realización de la correspondiente liquidación que los cuantifique.

En cuanto al reconocimiento del ingreso derivado de esta categoría de recursos públicos el principio de devengo enunciado en el Documento «Principios Contables Públicos» establece:

«La imputación temporal del ingreso habrá de efectuarse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan... Por tanto, se entenderá que los ingresos se han realizado cuando surjan los derechos que los mismos originen».

La enunciación del principio parece destacar simultaneidad entre la realización de la corriente real de bienes y servicios y el surgimiento del derecho de cobro derivado de la prestación de tales servicios.

No obstante, las tasas y precios públicos se exigen y por consiguiente surge el derecho a cobrarlas, en los casos legalmente establecidos, con independencia de que se haya efectuado o no la contraprestación por parte de la Administración. Estableciéndose en algunos casos para la figura de la tasa, la no iniciación de la prestación del servicio, en tanto no se cobre su importe.

Por otro lado, una vez exigidas y cobradas no procederá su devolución si el servicio no llegara a prestarse por causa imputable al deudor del ingreso.

Estas dos características han incidido de manera rotunda en la decisión adoptada en el seno del Grupo de trabajo en cuanto a efectuar la imputación del ingreso en el mismo momento en el que se cobren o se registren los derechos a cobrar que de aquél se deriven.

Hay que destacar que para prestaciones de servicios que se extiendan durante un período de tiempo podrán practicarse los ajustes por periodificación que fueran necesarios para la imputación de los ingresos a los ejercicios contables a los que se refieran, siempre que razones de practicabilidad e importancia relativa no la desaconsejen.

Por último, en cuanto a la imputación presupuestaria de los derechos de cobro derivados de esta categoría de ingresos habrá de efectuarse, tal y como señala el principio de imputación de la transacción al presupuesto del ejercicio en el que se liquiden tales derechos de cobro.

## **Contribuciones especiales**

Las contribuciones especiales se regulan en la Ley General Tributaria (L.G.T.), en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.) y en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (L.R.H.L.).

La Ley General Tributaria en su artículo 26.1.b) las define de la manera siguiente:

«Las contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de los servicios públicos».

Por otro lado el artículo 29.3 de la L.R.H.L. señala que:

«Las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o el servicio por cuya razón se hubiesen exigido».

En este mismo sentido, el artículo 8.2 de la L.O.F.C.A. establece:

«La recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad Autónoma».

Por último, hay que destacar el contenido del artículo 33.1 de la L.R.H.L. que señala:

«Las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse. Si las obras fueran fraccionables, el devengo de la contribución se producirá para cada uno de los sujetos pasivos desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de obra».

De los artículos anteriores se deduce que las contribuciones especiales son un ingreso de carácter público, derivado de su naturaleza tributaria, para cuya obtención es preciso la realización por parte de la Administración que los exija de una determinada actuación, a título de contraprestación, consistente bien en la realización de obras públicas o bien en el establecimiento o ampliación de servicios públicos. En este punto hay que destacar el carácter de ingresos afectados que posee esta categoría tributaria y que constituye una excepción a la norma general señalada en el principio de desafectación de los ingresos públicos, enunciado en el documento «Principios contables públicos» que señala:

«Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinan 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 debe reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento».

Las alternativas planteadas en el grupo de trabajo en cuanto al tratamiento contable de las contribuciones especiales fueron las siguientes:

- a) Consideración de ingreso corriente del ejercicio en el que se hayan terminado las obras o el servicio haya comenzado a prestarse. Este es el tratamiento que realiza el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado mediante Orden del entonces Ministerio de Hacienda, de 14 de octubre de 1.981, a través del subgrupo 77 «Impuestos sobre el capital».
- b) Consideración de la contribución especial, no como un ingreso sino como una minoración del coste del inmovilizado que financia.
- c) Considerar la contribución especial como un ingreso a distribuir en varios ejercicios, efectuando su imputación a la cuenta de resultados, en función del tipo de bien que financie, de la manera siguiente:
  - Para bienes amortizables, su imputación a la cuenta de resultados se realizará en correlación con la depreciación y consiguiente imputación como gasto por amortización del bien financiado.

- Parabienes no amortizables, la imputación a la cuenta de resultados del ingreso derivado de la contribución especial se realizará en el ejercicio en el que se dé de baja de inventario el bien financiado.
  - Para bienes destinados al uso general, el importe de la contribución especial se dará de baja contra el bien financiado, en el ejercicio en que éste sea entregado al uso general.
- d) Por último, considerar la contribución especial como un incremento directo del Patrimonio Neto de la entidad sin que afecte a la cuenta de resultados.

La discusión suscitada en el grupo de trabajo se debatió entre la primera y la última de las alternativas, siendo rechazadas las dos restantes. No obstante, la consideración del incremento del Patrimonio Neto que se produce, como componente positivo del Resultado (ingreso) o no (incremento directo del Patrimonio Neto) quedó pendiente de su posterior estudio en el documento n.º 7 de esta misma serie denominado «Información económica financiera pública», como consecuencia del cual se ha adoptado la primera de las alternativas.

Por lo que se refiere al derecho de cobro derivado del establecimiento de una contribución especial y su registro contable, el grupo de trabajo realizó su estudio diferenciando en la causa u origen del ingreso.

Así, en cuanto a las contribuciones especiales derivadas del establecimiento o ampliación de un servicio público se planteó una doble posibilidad en cuanto al registro del derecho de cobro:

- Registro del derecho de cobro en el momento en el que se ha establecido o ampliado el servicio, con independencia de que se haya empezado a prestar.

Posibilidad que fue rechazada ya que, si el servicio no ha empezado a prestarse no se ha producido el devengo tributario, es decir, la Administración correspondiente no ha completado su prestación, por lo que no ha lugar al nacimiento de derecho alguno.

- Registro del derecho de cobro en el momento en el que el servicio establecido o ampliado se empieza a prestar. En este momento tiene lugar el nacimiento del derecho de cobro, pero para su registro ha de estar cuantificado, por lo que el mismo habrá de efectuarse cuando se practiquen los correspondientes actos administrativos de liquidación.

En relación a las contribuciones especiales derivadas de la realización de obras públicas se decidió practicar el registro del derecho de cobro de ellas derivados una vez finalizada la obra o fracción de obra y practicadas las correspondientes liquidaciones.

Un último aspecto a considerar en este punto es el de la existencia de obras de carácter pluri-anual financiadas con contribuciones especiales, teniendo en cuenta la posibilidad que la L.R.H.L. ofrece a la correspondiente entidad local en su artículo 33.2:

«...exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales en función del importe del coste previsto para el año siguiente».

El Grupo de trabajo consideró que tales cantidades percibidas por la entidad no pueden tener la consideración de ingreso, sino que constituyen un pasivo para el ente receptor, puesto que la contraprestación no ha sido realizada. Esta postura está en plena consonancia con lo establecido en el artículo 33.4 de la citada L.R.H.L. que señala que una vez finalizada la realización total o parcial de las obras, se girarán las liquidaciones que procedan, y compensarán como entrega a cuenta los pagos anticipados que se hubieran efectuado.

## Impuestos

Los impuestos son definidos en el artículo 26.1 de la Ley General Tributaria en su apartado c) al señalar:

«Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta».

Son por tanto ingresos de derecho público que se exigen sin contraprestación. En este punto, se plantea la necesidad de revisar la aplicación del «Principio de devengo» enunciado en el Documento «Principios Contables Públicos» a esta categoría de ingresos públicos y en general, al resto de ingresos públicos obtenidos sin contraprestación.

En cuanto a la aplicación del principio de devengo a los ingresos públicos hay que realizar una división de los mismos en:

- Ingresos con contraprestación, en los que subyace una transacción de intercambio.
- Ingresos sin contraprestación, tras los que no subyace intercambio alguno.

Si se define el principio de devengo como aquél que establece que la imputación temporal de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, su aplicación a la primera categoría de ingresos públicos arriba señalada no plantea en principio problemas.

Sin embargo, la aplicación de dicho principio a los ingresos sin contraprestación hace preciso interpretar el mismo, como consecuencia de la indeterminación en esta categoría de ingresos de la corriente real de bienes y servicios a la que la definición anterior hace referencia.

No obstante la definición del Principio de Devengo en el documento «Principios Contables Públicos» se amplía al señalar que «se entenderá que los ingresos y gastos se han realizado cuando surjan los derechos u obligaciones que los mismos originan».

Luego el problema es establecer en qué momento surge el derecho a cobrar un determinado ingreso sin contraprestación y en dicho momento, si es medible, registrar dicho derecho e imputar contablemente el ingreso del que se deriva.

En este punto hay que señalar que el artículo 31 de la Constitución establece en su apartado tercero:

«Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley».

Por otro lado, el artículo 1.091 del Código Civil señala:

«Las obligaciones nacen de la Ley, los contratos y cuasicontratos...».

En el caso concreto de los impuestos (la categoría más importante de ingresos sin contraprestación) es la Ley propia de cada impuesto la que ha de establecer la transacción o hecho objeto de la imposición, así como el momento en el que una vez realizada la misma, nace la obligación de pagar (y por tanto derecho de cobrar) una determinada cantidad de dinero a título de tributo.

Con carácter general, se pueden establecer los siguientes momentos esenciales en la vida de un impuesto:

1. Realización del hecho imponible.
2. Declaración efectuada por el sujeto pasivo comunicando a la Administración correspondiente la realización del hecho imponible.
3. Liquidación o cuantificación de la deuda.

### 1. *Realización del hecho imponible*

Según el art. 28 de la Ley General Tributaria la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria. Esto es, la obligación de pagar una cierta cantidad de dinero a título de tributo.

Por tanto, si en el momento en que se realiza el hecho imponible surge la obligación tributaria, podría considerarse ese momento como el de nacimiento del derecho de cobro. Sin embargo, la obligación tributaria que surge es una obligación ilíquida, no está cuantificada. Por lo que tal derecho de cobro no podría registrarse contablemente:

1. Pues no se conoce su nacimiento (no ha habido declaración del deudor).
2. No está cuantificado.

### 2. *Declaración del sujeto pasivo*

Con la declaración del sujeto pasivo la Administración tiene conocimiento de la realización del hecho imponible, por lo que puede efectuar la liquidación correspondiente. Sin embargo, tampoco podría registrarse el derecho de cobro, si la liquidación no se ha efectuado, esto es, si la obligación tributaria no ha sido cuantificada.

### 3. *Liquidación o cuantificación de la deuda*

Con el acto de la liquidación, la obligación tributaria ilíquida que nació con la realización del hecho imponible se transforma en una obligación líquida. En este momento la Administración correspondiente tiene conocimiento del derecho de cobro derivado del impuesto que la haya generado. Por lo tanto, podrá registrarlo contablemente y podrá imputarse el ingreso ya que ha surgido el derecho que del mismo se deriva.

El derecho de cobro no puede reconocerse en tanto no esté cuantificada la cuota tributaria ni determinado el deudor de la misma.

La ley propia de cada tributo determina el procedimiento de gestión del mismo. Así se puede distinguir:

- Deuda tributaria que se exige por la Administración mediante la realización del acto administrativo de liquidación. En este caso la Ley determina cuando ha de practicar la Administración la correspondiente liquidación del impuesto y en ese momento surge el derecho de cobro y ha de realizarse por tanto la imputación del ingreso, con independencia del momento en el que se haya realizado la transacción objeto de la imposición.

- Deuda tributaria que los administrados han de comunicar mediante una declaración ante la Administración. Para el reconocimiento de esta deuda, el contribuyente concreto ha de realizar operaciones de cuantificación de la misma y una vez cuantificada ha de ingresar su importe (Declaraciones autoliquidadas). En esta categoría de deudas no existe un conocimiento de la deuda por parte de la Administración hasta que no la reconoce el sujeto obligado a su pago y la ingresa. Por lo tanto, en ese momento es medible la misma y es cuando ha de realizarse su registro contable y la imputación del ingreso, al igual que en el caso anterior con independencia del momento en el que se realice la transacción objeto de la imposición.

Puede ocurrir que el sujeto pasivo cuantifique y declare su deuda, sin ingresar la misma, en este caso, la Administración tiene conocimiento de la deuda tributaria aunque no se haya ingresado lo que reconduce para el reconocimiento del derecho y la imputación del ingreso al apartado anterior, esto es, con base en los datos declarados y mediante la realización de la oportuna liquidación.

Dos últimos aspectos a tener en cuenta, es el tratamiento como ingreso de las denominadas retenciones y pagos a cuenta de determinados impuestos periódicos y la consideración de la notificación en relación al momento de reconocimiento del derecho de cobro.

\* *Retenciones y pagos a cuenta*

En principio, ya se ha establecido que al no existir contraprestación en los impuestos, el ingreso de ellos derivado se imputará cuando nazcan los derechos de cobro que del mismo se deriven.

También se ha señalado que el origen de los derechos de cobro derivados de los impuestos está en la Ley, luego nacen únicamente cuando la Ley los establezca.

Sin embargo cabría la posibilidad de considerar las retenciones y pagos a cuenta de impuestos periódicos (cuyo hecho imponible se genera durante un período de tiempo y no en un instante concreto), tales como el impuesto sobre la renta de las personas físicas o el impuesto de sociedades, como anticipos a aplicar posteriormente bien cuando se produzca el devengo tributario del impuesto o bien cuando se realice la declaración autoliquidada relativa a los rendimientos obtenidos en el ejercicio del que esas retenciones derivan.

Sólo cabría la consideración de anticipo si su aplicación definitiva dependiera de un hecho posterior al momento en el que se exige la retención o pago a cuenta, esto es, si se identificara el devengo contable con el devengo tributario, en el primer caso, o con el momento de presentación de la declaración autoliquidada, en el segundo.

Sin embargo el devengo contable no coincide con el devengo tributario, ya que éste no implica nacimiento de derecho de cobro, el devengo tributario es un elemento más del tributo que utiliza la Ley en los impuestos de carácter periódico para independizar los distintos períodos tributarios a efectos formales. Pero no es ese el momento de realización del hecho imponible, ya que en este tipo de impuestos se realiza de forma continuada en el tiempo.

Tampoco se puede asimilar el devengo contable al momento de presentación de la correspondiente declaración autoliquidada del período tributario que se efectúa en el siguiente ejercicio, ya que ésta es una obligación independiente de la de realizar pagos a cuenta y retenciones. Independencia que se pone de manifiesto, entre otras causas, porque la sanción derivada de la no declaración de una retención o pago a cuenta es independiente de la derivada de la no realización de la correspondiente declaración autoliquidada. Son, por tanto, obligaciones diferentes para los sujetos pasivos y derechos de cobro independientes.

El único hecho que podría implicar la no aplicación de estas retenciones y pagos a cuenta como ingreso en el momento que se producen sería que no se hubiera realizado el hecho imponible objeto de la imposición, presupuesto de hecho necesario para exigir un impuesto, sin embargo este caso no podría darse ya que para la exigencia de un impuesto ha de haberse realizado el hecho imponible, tal y como establece el artículo 28 de la LGT al definir el mismo:

«El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria».

Por tanto, dichas cantidades se exigen porque ya se ha realizado el hecho imponible (obtención de renta), y además ha llegado el momento previsto en la Ley en el que nace la obligación de pagarlas. En otro caso no serían exigibles.

En este contexto cabe destacar los criterios establecidos por el G.A.S.B. para reconocer un ingreso derivado de un impuesto:

«Los ingresos procedentes de impuestos (en los que cabe incluir los derivados de retenciones y pagos a cuenta) deberían reconocerse independientemente del momento en el que se cobren si se cumplen las siguientes tres condiciones:

1. Que la transacción o hecho objeto de la imposición haya tenido lugar.
2. Que se haya fijado un período de declaración.
3. Que la deuda tributaria se haya reconocido por los contribuyentes mediante declaración o por la Administración, la cual puede tener lugar cuando el impuesto es liquidado por ella misma o cuando el contribuyente no ha cumplido sus obligaciones tributarias no presentando liquidación».

En cuanto a la aplicación de estos criterios al caso concreto de las retenciones y pagos a cuenta se observa que cuando éstos se exigen es por que se ha realizado la transacción objeto de la imposición (se ha obtenido la renta). Además se fija un período para que se produzca una declaración por el sujeto pasivo o retenedor (mensual, trimestral). Y por último, el obligado al pago, no sólo reconoce la deuda mediante declaración sino que además con carácter general, la ingresa.

En conclusión, las retenciones y pagos a cuenta relativas a impuestos periódicos tales como los impuestos sobre la renta han de aplicarse en el momento en que sean exigibles y cuantificables.

\* *La notificación*

Por lo que se refiere al reconocimiento del derecho de cobro de una determinada categoría de ingreso público que jurídicamente haya de ser notificado cabe considerar dos posiciones:

1. Considerar la notificación como una condición para el reconocimiento del ingreso, por lo que no cabría la contabilización del mismo ni del derecho de cobro de él derivado, en tanto no se cumpliera dicha condición, tal y como establece el principio de prudencia valorativa: «No deben contabilizarse aquéllos (ingresos) que sean potenciales o se encuentren sometidos a condición alguna ...».
2. O por el contrario, considerar que la notificación no constituye condición de nacimiento del derecho de cobro e ingreso, sino simplemente un acto de puesta en conocimiento del deudor.

En este sentido hay que destacar que la jurisprudencia ha distinguido entre el acto administrativo y la notificación. Así, una S. de 24 de abril de 1961, afirma que el acto administrativo «tiene vida jurídica independiente, de la que carece la notificación, la cual sólo supone una simple comunicación o manifestación externa del acto, ya perfecto de por sí, de lo que se infiere que la notificación puede afectar a la vinculación o sujeción del administrado al acto, más no a la existencia de éste». Ahora bien: «si falta la notificación formal, pero el particular tiene conocimiento del acto y cumple lo

dispuesto en el mismo o interpone los recursos procedentes, el defecto de la notificación se entiende suplido: el acto produce sus efectos aún cuando no ha sido notificado».

Por tanto, de acuerdo con lo expuesto anteriormente parece deducirse que la notificación no constituye condición para el nacimiento del derecho de cobro-obligación de pago, sino simplemente el momento a partir del cual el deudor tiene en conocimiento la liquidación de su deuda.

## **Cotizaciones Sociales**

Los ingresos por cotizaciones sociales son detraídos de forma obligatoria. La transacción económica que los origina es la mera pertenencia de los sujetos obligados a un régimen o sistema de previsión social.

Aunque no existe unanimidad entre los hacendistas en cuanto a la consideración de las cotizaciones sociales como ingreso con contraprestación o sin contraprestación, la posición vigente, aunque en la actualidad se encuentre en proceso de revisión, es la que sostiene la consideración de éstas como ingresos sin contraprestación. Esta tendencia considera que no existe una relación directa entre las aportaciones del trabajador o funcionario y las que realice su empleador por cuenta de aquél con las prestaciones sociales que pudiese recibir.

Por tanto, al no poderse determinar la corriente de bienes y servicios a que hace referencia el principio de devengo enunciado en el documento «Principios Contables Públicos», la aplicación del mismo a este tipo de ingresos habrá de realizarse teniendo en cuenta el momento del nacimiento de los derechos de cobro que de aquéllos se deriven. Es decir, la imputación temporal de los ingresos provenientes de cotizaciones sociales se realizará cuando «surjan los derechos que los mismos originen».

Como se ha establecido en el párrafo 10 del presente documento, el registro de un derecho de cobro implica que el mismo se encuentre cuantificado de una forma cierta.

## **Recargos sobre Impuestos**

Partiendo de la base de que los recargos sobre impuestos se gestionan por el sujeto contable que tenga a su cargo la gestión del impuesto sobre el que recaen, la problemática contable que plantea esta figura tributaria es diferente en función de que exista o no una identidad entre el gestor del recargo y el titular del recurso derivado del mismo.

Si tal identidad existe, el tratamiento contable del recargo puede asimilarse al de un impuesto gestionado por su propio titular, por lo que todo lo establecido en el apartado 3.5 «Impuestos» de la tercera parte del documento le sería de aplicación.

Para el caso de que no existiera identidad entre el gestor del recargo y su titular, la problemática contable que se plantea es la analizada en el apartado 3.10 «Derechos de cobro derivados de la gestión de recursos de otros Entes».

## **Multas y sanciones pecuniarias**

Las multas y sanciones pecuniarias tienen la consideración de ingresos públicos obtenidos sin contraprestación por lo que su imputación temporal a la cuenta de resultados habrá de efectuarse cuando surjan los derechos a cobrar que las mismas originan.

No obstante, para esta categoría de ingresos públicos el grupo de trabajo ha estimado la necesidad de matizar el criterio general para el reconocimiento de derechos establecido en el párrafo 11 del documento.

Así para el caso en el que el acto de liquidación o cuantificación de las mismas no tenga la consideración de título legal ejecutivo, como consecuencia de que su normativa reguladora establezca su ejecutividad en un momento posterior a la emisión de dicho acto, el grupo de trabajo considera conveniente posponer el reconocimiento del derecho de cobro hasta la existencia de tal título legal.

Por otro lado, el criterio de caja admitido en el pronunciamiento hace referencia al caso concreto en el que la multa haya sido liquidada pero no registrada como consecuencia de lo establecido en el párrafo anterior y el acreedor realice el pago de la misma.

## **Recargo de apremio**

La problemática fundamental que plantea esta categoría de ingreso público, en cuanto a su reconocimiento contable, es la relativa a las dificultades que puedan surgir para su cuantificación cuando el procedimiento de gestión de ingresos sea el de declaraciones-autoliquidadas.

Por otro lado, para los supuestos en los que la gestión de cobro de ingresos se efectúe por un agente distinto de la entidad titular de tales recursos, el precio que ha de pagarse por dicha gestión no se considera como una distribución o minoración del recurso correspondiente al recargo de apremio, sino que supone un gasto para la entidad. Por tanto, el recargo habrá de registrarse contablemente e imputarse al presupuesto de ingresos vigente por su importe íntegro, en aplicación del principio contable de «No compensación» y el presupuestario de «Presupuesto bruto».

## **Derechos de cobro derivados de la gestión de recursos de otros entes**

La problemática contable que implica esta categoría de derechos de cobro para la entidad gestora de los mismos parte de la premisa de que tales derechos no constituyen recursos de la entidad gestora, por tanto:

1. No son derechos de cobro generados por ingresos.
2. No tienen carácter presupuestario, luego no deben imputarse al presupuesto de la entidad gestora.
3. Su origen debe ser una contrapartida acreedora, que una vez recaudados los derechos, gozará de las características de una obligación de pago.

No obstante, el problema fundamental que se suscitó en el grupo de trabajo con respecto a esta categoría de derechos a cobrar se refiere al tratamiento contable que ha de efectuar la Entidad titular de los recursos gestionados. Concretamente, en referencia al momento en el que debe efectuar tanto el reconocimiento de los derechos de cobro sobre la entidad gestora y su correspondiente imputación presupuestaria como la imputación a resultados de los ingresos relativos a los mismos.

Dos opciones se plantearon:

- Registrar el derecho de cobro sobre la entidad gestora con la comunicación expresa de la misma del importe de liquidaciones efectuadas referentes a los recursos gestionados, con independencia de que tales liquidaciones hayan sido cobradas o no por la gestora.

- Registrar únicamente el derecho de cobro por el importe que la entidad gestora comunique haber percibido en ese momento.

El grupo de trabajo optó por la segunda alternativa, teniendo en cuenta que la entidad gestora sólo es deudora de dichos fondos cuando los perciba. La práctica de liquidaciones no implica, en ningún caso, obligación de pago al titular de tales recursos, en tanto en cuanto no se cobren.

#### 4. *Elaboración de un marco conceptual*

Como último paso del proceso de análisis y como consecuencia del método de estudio seguido en el grupo de trabajo se procedió al establecimiento de una serie de criterios generales de aplicación, salvadas las excepciones, a la totalidad de los derechos e ingresos a detraer por las distintas Administraciones Públicas.

El resultado de esta última fase de estudio constituye la segunda parte del documento bajo la denominación genérica de «Criterios generales».

El estudio se ha estructurado en dos apartados, el primero referente a los derechos a cobrar y el segundo a los ingresos.

Cada apartado ha quedado subdividido en tres partes representativas del proceso a seguir para registrar cualquier elemento en un estado contable: definición, reconocimiento y medida del elemento.

## **ANÁLISIS EFECTUADO EN EL SENO DEL GRUPO DE TRABAJO PARA LA ELABORACIÓN DEL DOCUMENTO 3: «OBLIGACIONES Y GASTOS»**

### **Introducción**

Con el documento n.º 1 denominado «Principios Contables Públicos», se inició una tarea que trata de construir un amplio marco conceptual aplicable a la contabilidad pública. Siguiendo un paralelismo con otros trabajos elaborados por organizaciones de reconocido prestigio, uno de los apartados de los que se compondría este marco conceptual sería el referido a los elementos que van a formar parte de los estados financieros de una unidad económica. En este sentido, el estudio y análisis de las obligaciones y gastos supone una continuación del documento anteriormente mencionado.

Una vez constituido en el seno de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas el grupo de trabajo encargado de la elaboración del presente documento, se planteó como objetivo del mismo dar respuestas a las siguientes cuestiones básicas:

- a) Concepto de obligación y gasto
- b) Criterio de reconocimiento de los mismos
- c) Criterio de medida o cuantificación de los elementos citados

Asimismo también se consideró conveniente pronunciarse sobre determinados gastos y procedimientos de gestión administrativos que los originan.

Para abordar la tarea encomendada se plantearon dos posibilidades metodológicas:

- Utilizar un método lógico-deductivo que permitiera descender de lo universal, criterios generales, a lo particular, aplicación de los criterios generales a determinados gastos y procedimientos.
- Emplear un método empírico-inductivo a través del cual, tras el estudio de hechos concretos, se puede ascender a la enunciación de criterios generales.

El grupo de trabajo estimó como más adecuado para la elaboración del presente documento el primero de los métodos citados. El procedimiento seguido estuvo formado por las siguientes etapas:

1. Recopilación de antecedentes.
2. Estudio y análisis de las obligaciones.
3. Estudio y análisis de los gastos.
4. Estudio y análisis de determinados gastos y procedimientos de gestión administrativos.

## 1. *Recopilación de antecedentes*

Con el fin de servir de base para la toma de decisiones, la secretaria-ponente puso a disposición de los miembros del grupo de trabajo un dossier con los antecedentes sobre la materia.

Resulta demasiado prolijo y fuera de contexto enumerar todos y cada uno de los datos y referencias que se han tenido en cuenta a la hora de elaborar los pronunciamientos que contiene este documento. Solamente lo concerniente a los procedimientos administrativos que existen en la actualidad en nuestro país, conformaría una lista muy extensa de leyes, decretos, reglamentos y circulares. Por ello solamente citaremos a continuación aquellos antecedentes que consideramos más significativos:

\* *Normas jurídicas y contables nacionales:*

- Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria
- Código de Comercio
- Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas
- Plan General de Contabilidad
- Plan General de Contabilidad Pública
- Texto articulado de la Ley de Contratos del Estado
- Reglamento General de Recaudación

\* *Pronunciamientos y normas emitidas por los siguientes organismos o asociaciones nacionales y extranjeras:*

- I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee)
- A.A.A. (American Accounting Association)
- F.A.S.B. (Financial Accounting Standards Board)
- G.A.S.B. (Governmental Accounting Standards Board)
- O.N.U. (Organización de Naciones Unidas)
- C.I.C.A. (Canadian Institute of Chartered Accountants)
- A.E.C.A. (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas)

\* *Aportaciones doctrinales de los siguientes autores:*

- Anthony Robert N.
- Gross M.J. y Jablonsky S.F.
- Jones R. y Pendlebury M.
- Magnet J.

## 2. Estudio y análisis de las obligaciones

Siguiendo el itinerario previamente señalado, el grupo de trabajo abordó sucesivamente el estudio del concepto, reconocimiento y cuantificación de las obligaciones.

Exponemos a continuación los aspectos más relevantes de estos apartados.

### a) Concepto de obligación

La configuración de una definición general de obligación supuso poner de manifiesto, previamente, una serie de características potenciales a cumplir por dicho elemento con el fin de ser objeto de análisis y decisión por parte de los miembros del grupo de trabajo. Dichas características fueron, fundamentalmente, las siguientes:

- \* *Acotación conceptual:* Mientras que en otros pronunciamientos se diferencia la obligación, con origen en el momento en el que la entidad acuerda con un tercero la realización de una actividad determinada, como concepto previo al de pasivo, el grupo de trabajo no juzgó conveniente separar conceptualmente ambos términos. En este sentido se estimó que el simple acuerdo no es una operación que produce intrínsecamente un efecto patrimonial sino que, solamente, informa del compromiso adquirido por el sujeto contable (tendrán una repercusión patrimonial en el futuro).

En consecuencia se considera, en este documento, que toda obligación supone un pasivo.

- \* *Dimensión temporal:* La consideración de la obligación como una deuda actual con origen en hechos pasados ocurridos en el ejercicio o ejercicios anteriores va unida a la característica mencionada anteriormente. En sentido contrario, por lo tanto, no se conceptúa como obligación una operación acordada en el presente pero que se realizará materialmente en un ejercicio o ejercicios posteriores. La información de este tipo de hechos se realizará a través de las denominadas, comúnmente, «cuentas de orden».
- \* *Causas o motivos del nacimiento de obligaciones:* La obligación va asociada a operaciones de naturaleza presupuestaria y no presupuestaria. El carácter económico-financiero del documento obliga a tener en cuenta cualquier pasivo que asuma la entidad como consecuencia de la actividad que desarrolla. Dicho pasivo, en un momento dado, no tiene necesariamente que identificarse con una obligación proveniente de la ejecución del presupuesto de gastos del ejercicio en el que se registra.
- \* *Cuantificación:* Además de contemplar las deudas cuya determinación se obtiene de forma objetiva y exacta, el grupo de trabajo también analizó la conveniencia o no de incluir en el concepto de obligación las denominadas provisiones para riesgos y gastos.
- \* Tras estudiar la distinta y muy variada casuística que existe en los diferentes entes a los que va dirigido este documento, se estimó necesario, en aplicación del principio de prudencia, hacer extensivo el concepto del elemento a aquellas obligaciones que, teniendo por objeto cubrir gastos o pérdidas originadas en el mismo ejercicio o en otro anterior y estando claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, están indeterminadas en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirán.
- \* *Clases:* Como desarrollo de la definición elaborada y con el objeto de facilitar la información más completa posible en un estado financiero se ha distinguido, además de las obligaciones ciertas y estimadas, entre obligaciones presupuestarias y no presupuestarias, entre las de vencimiento a largo y corto plazo y dentro de estas últimas entre obligaciones provenientes del presupuesto corriente o presupuestos cerrados. En este sentido, el grupo de

trabajo siempre ha tenido en cuenta a lo largo de todo el documento la multiplicidad de fines que debe de lograr la contabilidad pública.

*b) Reconocimiento de las obligaciones*

Los párrafos dedicados al reconocimiento de obligaciones cabría dividirlos en dos grandes bloques:

- Los referidos a la norma general de registro
- Los que exceptúan dicha norma general

La norma general de reconocimiento contable de las obligaciones contraídas se elaboró en torno al principio de legalidad que debe de presidir toda actuación de una entidad pública. De esta forma se intenta maximizar los supuestos en los que el efecto contable es sincrónico con el efecto jurídico derivado de la aplicación de la normativa vigente.

En este sentido, desde un punto de vista legal, el reconocimiento de una obligación requiere el cumplimiento de unos requisitos sustantivos y formales.

El requisito sustantivo cabría describirlo, con carácter general, como la condición material que debe de cumplir el acreedor para tener derecho a la contraprestación pactada. En el derecho de las obligaciones de los entes públicos rige la denominada «regla del servicio hecho».

Frente a la regla civil de la ejecución simultánea de las prestaciones recíprocas en cuya virtud ninguna de las partes puede obligar a la otra a cumplir la prestación a su cargo si no cumple con la suya, la «regla del servicio hecho» comporta que el pago por la entidad no puede efectuarse si el acreedor no ha cumplido previamente su correlativa obligación.

Dentro de este contexto cabe destacar lo dispuesto en el artículo 48.2 del T.R.L.G.P que señala: «Si dichas obligaciones tienen por causa las prestaciones de servicios a la Administración Pública, el pago no podrá efectuarse si el acreedor no ha cumplido o garantizado su correlativa obligación».

Por otra parte, el artículo 78 del mismo cuerpo legal indica que: «Previamente a la expedición de las órdenes de pago con cargo a los Presupuestos Generales del Estado habrá de acreditarse documentalmente, ante el órgano que haya de reconocer las obligaciones, la realización de la prestación ...».

El tenor de los citados artículos conduce a exponer los requisitos formales, medios probatorios, de la realización de un gasto presupuestario. Dichos medios, dependiendo del bien o servicio prestado, consisten en una comprobación documental y, en su caso, en una comprobación material.

La comprobación documental se realiza mediante la verificación de los documentos aportados que acrediten la realización de la prestación o derecho del acreedor. Dichos documentos, que cabría clasificarlos entre «externos» (aportados por un tercero) o internos (generados por la propia entidad), varían en función de los distintos tipos de gastos presupuestarios que justifican. A modo de ejemplo, y sin el ánimo de ser exhaustivos, se pueden dictar los siguientes:

- Gastos de personal: nóminas.
- Compra de bienes muebles o prestación de servicios externos: facturas.
- Ejecución de obras: certificación de obra expedida por la dirección facultativa.
- Compra de bienes inmuebles: escritura de compraventa inscrita en el correspondiente Registro.

La comprobación material supone, además, el examen o inspección física de los bienes adquiridos. El resultado de esta comprobación se refleja en un acta o certificado que forma parte del expediente.

Finalmente es el acto administrativo subsiguiente a las comprobaciones mencionadas el que, de forma definitiva, reconoce y liquida una obligación a cargo de la entidad.

Dichos actos son los que sirven de base para el registro contable de las deudas asumidas por la unidad económica. De esta forma se logra, para los supuestos de ejecución del presupuesto de gastos, el apunte simultáneo y, por tanto, la conveniente conciliación entre el pasivo reflejado en los libros y estados de la contabilidad general y el correspondiente a la fase de reconocimiento de obligaciones en los libros y estados presupuestarios.

Una vez elaborada la norma general, el grupo de trabajo centró su atención en el estudio de casos que podrían suponer una quiebra a la misma. Se distinguieron dos grupos:

- Aquellas operaciones en las que se ha dictado el correspondiente acto administrativo pero sin haberse producido por parte del acreedor la prestación convenida.
- Aquellas operaciones que habiéndose producido por parte del acreedor la prestación convenida no se ha dictado aún en la fecha de cierre del período el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación a cargo de la entidad.

Dentro del primer grupo se analizó, fundamentalmente, el procedimiento de «pagos a justificar» y las cláusulas sobre «anticipación de fondos» contenidas en ciertos tipos de contratos.

Dado que la normativa vigente exige que se aplique al presupuesto de gastos del ejercicio las obligaciones derivadas de este tipo de operaciones, el grupo de trabajo consideró como método más correcto de contabilización el registro simultáneo, con base en el correspondiente acto administrativo, de dichas obligaciones en el ámbito presupuestario y patrimonial. Cuestión independiente de este último es el análisis de la cuenta que debe de figurar como contrapartida. Su exposición se realiza más adelante.

Respecto al tratamiento que debe tener en la «fecha de corte de las operaciones» aquellos bienes y servicios efectivamente recibidos para los que aún no se ha dictado el acto administrativo de reconocimiento y liquidación de obligaciones, se plantearon dos alternativas:

- No registrar dichas operaciones hasta que no se dicten los correspondientes actos administrativos.
- Registrar dichas operaciones en cuentas que reflejen obligaciones no presupuestarias.

En primer lugar es necesario señalar que, a nivel teórico, la problemática que se plantea no es exclusiva de la fecha de cierre del período sino también podría producirse en cualquier momento del ejercicio en el que existiese una diferencia temporal entre la entrega efectiva del bien o prestación real del servicio pactado y la expedición del correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación.

La solución teórica podría pasar por utilizar siempre la segunda de las alternativas mencionadas, pero dicho mecanismo supondría, en opinión del grupo de trabajo, una aplicación excesivamente estricta de la «realidad patrimonial». Esta paridad teórica convertiría el «remedio contable» en una «enfermedad burocrática» difícilmente asumible, además de ser, cuestionable a nivel jurídico. A este respecto los miembros del grupo han tratado en todo momento que las recomendaciones elaboradas se basarán en el principio de legalidad que debe de presidir toda actuación en un ente público y permitiesen una conciliación entre el efecto contable y el efecto presupuestario en el registro de las distintas transacciones.

Así, en las operaciones que se producen antes del cierre del período, la alternativa que se ha considerado como más correcta ha sido la correspondiente a la regla general antes expuesta, dado que la diferencia temporal a la que hemos aludido tiene una importancia poco significativa.

En consecuencia, sólo en el caso que la operación se produzca «interperiodos» es donde cabe plantearse el registro contable más correcto a realizar: o aplicar la regla general (primera alternativa citada) o elaborar una excepción general a dicha regla (segunda alternativa).

Ante esta especial situación, el grupo de trabajo consideró que debe de existir una prevalencia hacia las prácticas contables que reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad. Dado que la primera de las alternativas planteadas, si bien consigue la conveniente convergencia entre el ámbito contable y presupuestario, supone una carencia importante de información, se estimó como más correcta la segunda de las disyuntivas expuestas anteriormente. Consecuencia de su aplicación es el registro de las inversiones o gastos en el ejercicio en el que se produce la corriente real de bienes o servicios. La cuenta representativa de obligaciones no presupuestarias se saldará cuando se dicte el acto administrativo de reconocimiento y liquidación de las pertinentes obligaciones.

### 3. *Estudio y análisis de los gastos*

Siguiendo el mismo método utilizado para el estudio de las obligaciones, el correspondiente a los gastos conllevó el análisis sistemático de su concepto, reconocimiento y cuantificación.

#### a) *Concepto de gastos*

La definición de gastos supuso poner de manifiesto un conjunto de características que afectan al entorno conceptual del término. Esta serie de notas, en algún caso excluyentes entre sí, trataron de servir como objeto de debate dentro del seno del grupo de trabajo con el fin de delimitar, de la forma más precisa posible, el perfil de las transacciones que deben de conceptuarse como gastos. A continuación hacemos referencia a aquellos puntos que tuvieron una especial significación.

#### \* *Concepto de resultado*

Tal y como indica el documento «Principios Contables Públicos» la producción de servicios para la colectividad y la ausencia de ánimo de lucro caracterizan el entorno económico de la mayoría de los entes públicos. Dicho entorno plantea serios problemas de evaluación del éxito o fracaso de este tipo de organizaciones.

Aunque no ha sido objeto específico de este documento definir los diferentes componentes de la cuenta de resultados, es evidente la estrecha relación que existe entre el concepto de gasto y el mencionado estado. En consecuencia, y con el fin de tener los elementos necesarios para enjuiciar las incidencias que podrían producirse al conceptuar el elemento que ahora nos ocupa, se analizaron distintas aportaciones doctrinales y normativas referidas al concepto del beneficio o pérdida de un período. Se trataba, expresado de otra forma, de evitar que una posterior definición de la cuenta de resultados excesivamente rígida pudiera excluir alguna de las características que iban a conformar el concepto de gasto a elaborar.

En este sentido fueron debatidas las aportaciones doctrinales de autores tales como Gross, Jablonsky, Young, Weiss, Tinius, Sato y, fundamentalmente, Anthony. Entre los pronunciamientos que también se tuvieron en consideración cabría citar, entre otros, los elaborados por el F.A.S.B., I.A.S.C. y G.A.S.B.

La conclusión final a la que llegó el grupo de trabajo, después de haber sopesado los citados antecedentes, pasa por considerar la admisión de una lectura distinta del beneficio entre las unidades

económicas de carácter mercantil y los entes públicos sin ánimo de lucro. Esto no impide que la estimación del resultado por diferencia entre los ingresos y gastos habidos durante el ejercicio tenga una importante función a la hora de evaluar la gestión de una unidad administrativa. Otra cuestión es que dicha diferencia pueda tener un significado diferente al de una empresa. Su análisis corresponde a un documento monográfico sobre esta temática.

\* *Objetivos y fines de la información contable pública*

Otro rasgo característico que incide en la definición del gasto y que va unido también al concepto de obligación, es el conjunto de objetivos y fines que deben cubrir la contabilidad pública. En este sentido, tal y como se señala continuamente, una concepción tradicional se orientaba hacia el control de legalidad.

Este enfoque de carácter jurídico producía una gran rigidez contable debido a la influencia presupuestaria y, por ende, un detrimento del reflejo de la posición financiera de las entidades públicas. Así, tanto la estructura como los conceptos y relaciones contables se ven altamente condicionados por esta circunstancia, no pudiendo, en ciertos casos, aplicarse principios y normas más adecuados para registrar las transacciones que se producen.

Tanto la evolución producida en las técnicas presupuestarias como en la propia concepción de la disciplina a la que estamos haciendo referencia, han supuesto un sustancial cambio en cuanto a sus objetivos, alcance y configuración. Si, tradicionalmente, la posición financiera no está considerada como prioritaria, en la actualidad se afirma como uno de los objetivos básicos a perseguir.

En este sentido, el F.A.S.B. señala que «los recursos son la sangre de la organización, ya que esta los usa para prestar servicios. Una organización sin ánimo de lucro no puede continuar cumpliendo sus objetivos a menos que los recursos disponibles igualen a los recursos necesarios para proporcionar servicios a un nivel satisfactorio».

Mientras que el G.A.A.F.R. recogía en su norma que el conflicto entre previsiones legales y principios generalmente aceptados, debería resolverse mediante la prevalencia de las primeras, el A.I.C.P.A. en un nuevo «Industry Audit Guide» señala que los estados financieros deben prepararse de acuerdo con principios contables generalmente aceptados. En este mismo sentido se pronuncian tanto la N.C.G.A. como el G.A.S.B. aunque reconociendo de forma importante el objetivo de demostrar el cumplimiento de las previsiones legales y contractuales.

Por otra parte, dentro de nuestro ámbito territorial, el ya tantas veces citado documento sobre «Principios Contables Públicos», recogiendo el testigo de lo indicado en la L.G.P. o en el D.L. 324/86, señala como fines de la contabilidad pública los de gestión, control y análisis y divulgación. Dentro de los primeros, a los efectos que nos interesa, indicar, además de los referentes a la gestión presupuestaria, los relativos a los aspectos financiero, económico (gastos e ingresos de explotación) y determinación del coste y rendimiento de los servicios.

Reconduciendo todo lo anteriormente expuesto, el grupo de trabajo concluyó que los pronunciamientos a elaborar deberían de basarse en las siguientes consideraciones:

- El concepto de gasto a definir en este documento quedará establecido en función del carácter económico de las transacciones.
- Consecuencia de lo anterior, dicho concepto puede tener su origen tanto en operaciones presupuestarias como no presupuestarias.
- El gasto definido debe establecerse sin perjuicio del significado que tiene dicho término en el ámbito presupuestario.

- Dado los fines prioritarios de carácter patrimonial y presupuestario que deben de suministrar la información contable, aquellos gastos que surjan de la ejecución del presupuesto de gastos se registrarán en el momento en que se dicten los correspondientes actos administrativos de reconocimiento y liquidación de la obligación (consideración a tener en cuenta en el establecimiento del criterio general de devengo)

En conexión con lo acabado de mencionar, el grupo de trabajo también analizó el tratamiento que debería tener la depreciación de los activos fijos. A nivel doctrinal existen, a este respecto, opiniones muy diversas. Así, entre los autores que están en contra de su inclusión se argumentan entre otras razones las siguientes:

- No es necesario conocer los valores depreciados o de reemplazamiento del inmovilizado porque éste no puede utilizarse como garantía de crédito.
- La ausencia de ánimo de lucro quita sentido a la amortización.
- El principio contable que subyace tras el concepto de amortización es el de correlación de ingresos y gastos y éste no es aplicable en entidades públicas de carácter administrativo.

En cambio, entre los que defienden su inclusión en el concepto de gastos argumentan:

- La contabilización del gasto en inmovilizado es necesaria para una mejor determinación del coste de funcionamiento, de realización de los programas y prestación de servicios.
- Las amortizaciones proporcionan una valoración más exacta del inmovilizado.
- La exclusión de las amortizaciones de la contabilidad pública invalida e imposibilita cualquier intento de comparación entre el coste de la prestación propia de los servicios por parte de las instituciones y su cesión a organizaciones privadas.
- El registro de las amortizaciones facilita información sobre el valor del inmovilizado depreciado, que no ha sido recuperado por prestación de servicios, con la consiguiente aparición de su déficit, como base para la solicitud de los fondos necesarios para la reposición de estos activos.

El grupo de trabajo decidió, dado el carácter económico del gasto a definir, inclinarse por la postura de considerar a la amortización del inmovilizado como un componente más del término al que nos estamos refiriendo. De esta forma se refuerza aún más el criterio de contabilización señalado tanto en la Resolución del 11-11-83 donde se aprueba la nueva versión del Plan General de Contabilidad Pública, como en la Resolución de 27-09-89 por la que se aprueba la Instrucción provisional de la Contabilidad del inmovilizado no financiero de la Administración del Estado.

No obstante profundizando en su análisis, la inclusión o no como gasto también se planteó a nivel de la naturaleza de los bienes depreciados. En este sentido se decidió que, en todo caso, la amortización se aplicaría a los bienes patrimoniales y a los calificados como demaniales afectos a servicios públicos. Respecto a los bienes de dominio público destinados al uso general, ha quedado pendiente de su posterior estudio en el documento de esta misma serie relativo a «Inmovilizado».

Por último y en línea con la posición tomada, también se aprobó la inclusión como gastos del ejercicio las depreciaciones reversibles e irreversibles distintas de la amortización que pueden afectar a los distintos elementos patrimoniales de la entidad.

#### b) *Reconocimiento de los gastos*

La exposición motivada de las razones a que han llevado al grupo de trabajo a decidir el mecanismo contable reflejado en los párrafos 40 á 51, está, pensamos, suficientemente recogida

en la Introducción del presente documento. Por lo tanto, respecto a este apartado no añadimos ningún comentario más.

c) *Cuantificación de los gastos*

Con el fin de lograr una conveniente unidad de tratamiento de los gastos dentro del documento, la línea utilizada para la presentación de la medida de los mismos ha seguido el mismo orden de desarrollo que el empleado en el apartado correspondiente a la definición del término.

En este sentido se han ido describiendo los siguientes casos:

— Variaciones de activo

- Amortizaciones.
- Depreciación de carácter reversible o irreversible no sistemática.
- Transmisión de activos que no sean factores almacenables.
- Consumo de factores almacenables.

— Surgimiento de obligaciones

- Caso general.
- Obligaciones estimadas.
- Emisión de deuda pública (se acordó la remisión al documento relativo a «Endeudamiento Público»).

4. *Estudio y análisis de determinados gastos y procedimientos de gestión administrativos*

Una vez fijados los criterios generales, el grupo de trabajo centró su atención en la aplicación de los mismos a casos particulares.

En aras a la consecución de una correcta sistematización se estudiaron y analizaron las distintas clasificaciones que se podrían utilizar. El resultado final de este debate fue la elección de la clasificación basada en procedimientos de gestión administrativos por ser la que mejor esquematiza el momento del reconocimiento del gasto. De alguna forma esta agrupación es el tronco común al resto de clasificaciones que se pueden utilizar, ya que, inevitablemente, todas ellas convergen, al analizar el devengo, en la identificación del momento en el que debe de registrarse el gasto. Por otra parte, dado que el análisis de las amortizaciones y depreciaciones no son objeto de estudio de este documento, desaparece la posible carencia que podría tener, por estas causas, el método elegido.

El orden de análisis seguido fue el siguiente:

- Pagos a justificar.
- Anticipos de Caja fija.
- Pagos en el extranjero.
- Contratos.

- De suministros.
  - Otros contratos (de asistencia con empresas consultoras o de servicios, de trabajos específicos y concretos no habituales y patrimoniales).
- Compras de bienes almacenables.
  - Gastos de personal.

A continuación exponemos los aspectos más significativos, de cada uno de ellos, que fueron objeto de deliberación.

a) *Pagos a justificar*

Este procedimiento está regulado fundamentalmente en el T.R.L.G.P que en su artículo 79.1 en relación con el 78 indica: «Tienen el carácter de “pagos a justificar” las cantidades que excepcionalmente se libren por atender gastos sin la previa aportación, ante el órgano que haya de reconocer la obligación, de la documentación justificativa de la realización de la prestación o el derecho del acreedor».

El mismo artículo 79, en el apartado 3.º, establece que los órdenes de pago a justificar se han de imputar a los respectivos presupuestos de gastos. En este mismo sentido se expresa el R.D. 640/87 al señalar que: «se aplicarán a los correspondientes conceptos presupuestarios».

Consecuencia de la mecánica que produce la utilización de este procedimiento excepcional es que las operaciones de ejecución presupuestaria no son sincronicas, como en el procedimiento ordinario, con la ejecución del gasto. Ello implica, presupuestariamente, que el gasto aparecerá como realizado tan pronto se tramite la propuesta de pago. El proceso de ejecución continua en las cajas pagadoras hasta su conclusión pero ya sin el reflejo presupuestario. Existe, de nuevo, una discordancia entre la ejecución del presupuesto y la realización del gasto.

Dado que el uso de este procedimiento supone una quiebra a la regla general establecida del «servicio hecho», el grupo de trabajo procedió a analizar, en primer lugar, la bondad del registro contable que se sigue en la actualidad y, en caso de no considerarlo correcto, elaborar un nuevo mecanismo contable que concilie el registro del gasto con la realización del mismo.

Sometido a análisis la primera de las cuestiones planteadas, se observó que el gasto por naturaleza se cargaba en el momento de la expedición del libramiento. Dado que esta práctica no concordaba con el criterio general emitido, se desestimó como criterio a recomendar.

Para tratar la segunda de las cuestiones mencionadas, se estimó que debería establecerse, con carácter previo, la naturaleza de las cajas pagadoras. Respecto a la misma se plantearon dos posibilidades:

- Considerarla como una tesorería ajena a la organización de la entidad.
- Considerarla como una tesorería que está inmersa en el propio organigrama del sujeto contable que, al tener el carácter de secundaria, forma parte de una organización descentralizada o desconcentrada.

Sometidas a debate las dos posibilidades anteriores se juzgó más acorde con la realidad económica de los entes públicos, la primera de las citadas.

Una vez solventado el problema de la calificación económica de las cajas pagadoras, se acordó realizar una modificación al actual mecanismo contable consistente en cargar una rúbrica patrimonial (deudor no presupuestario) en el momento de la tramitación de la propuesta de pago. Consecuencia

de la necesidad de imputar presupuestariamente esa operación (art. 79.3 T.R.L.G.P.), la contrapartida a utilizar debe de ser una cuenta acreedora de carácter presupuestario. Esta última cuenta, a través del juego de asientos previstos actualmente en el P.G.C.P. se saldará con la salida de fondos pertinentes.

Finalmente, será la aprobación de las cuentas justificativas remitidas por el receptor de los fondos, cuando se registre el gasto por naturaleza realizado, dándose de baja, en ese momento, la primera de las rúbricas mencionadas (deudor no presupuestario).

*b) Anticipos de Caja fija*

Consecuencia de lo expresado en el art. 21.1 de la Ley 37/1988 de Presupuestos Generales del Estado se modifica el artículo 79.7 del T.R.L.G.P. estableciendo un sistema de provisión de fondos para las atenciones de carácter repetitivo o periódico.

Por su parte el R.D. 716/1986, desarrollando el art. 79.7 del T.R.L.G.P., conceptúa los anticipos de caja fija como: «las provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realicen a Pagadurías, Cajas y Habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año en que se realicen, de gastos periódicos o repetitivos, como los referentes a dietas, gastos de locomoción, material no inventariable, conservación, tracto sucesivo y otros de similares características. Estos anticipos de caja fija no tendrán la consideración de pagos a justificar».

En su artículo 4.º indica: «El importe de los mandamientos de pagos no presupuestarios que se expidan se abonan por transferencia a las cuentas corrientes que las respectivas Cajas pagadoras tendrán abiertas en el Banco de España...» «...cuando *haya* causas que lo justifiquen... podrán situar los anticipos de la caja fija en cuentas corrientes abiertas en Entidades de Credito...».

Finalmente dicho cuerpo legal establece en su art. 7.º: «Los Cajeros pagadores rendirán cuentas por los gastos atendidos con anticipo de Caja fija a medida que sus necesidades de tesorería aconsejen la reposición de los fondos utilizados y, necesariamente, en el mes de diciembre de cada año...». «...Teniendo en cuenta las cantidades justificadas en las cuentas... se expedirán por las oficinas gestoras correspondientes los documentos contables de ejecución del presupuesto de gastos que procedan. Dichos documentos se expedirán a favor del Cajero pagador, con imputación a las aplicaciones presupuestarias a que corresponden los gastos realizados...».

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el grupo de trabajo, consideró las siguientes características para la elaboración del correspondiente pronunciamiento:

- Las provisiones de fondos a las Cajas pagadoras, al tener un carácter no presupuestario suponen únicamente un movimiento de fondos para situarlos en el lugar del pago. Corresponden a operaciones de gestión de tesorería.
- Los Cajeros pagadores, receptores del anterior movimiento de fondos, se consideran, a efectos contables, como una tesorería subsidiaria de la principal.
- La contabilización de los gastos y sus correspondientes obligaciones se produce en la medida que se realiza la reposición de fondos con base en las cuentas justificativas rendidas por los Cajeros pagadores.

Estas características condujeron a distinguir tres bloques informativos en la contabilización de este procedimiento:

- Registro de la primera provisión de fondos: Utilización de cuentas de tesorería a efectos de separar la tesorería principal de la auxiliar.

- Registro de pagos realizados por el Cajero pagador: Utilización de cuentas transitorias para reflejar las cantidades pendientes de imputación patrimonial y presupuestaria dado que no se ha dictado aún el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación de la obligación.
- Registro de la rendición y aprobación de cuentas y subsiguiente reposición de fondos: El juego de cuentas descrito en el párrafo 66 c) supone, en síntesis, el saldo de las cuentas utilizadas anteriormente y la anotación de los gastos por naturaleza que correspondan a los pagos realizados cuya contrapartida son rúbricas representativas de obligaciones de carácter presupuestario. También se refleja la nueva reposición de fondos.

c) *Pagos en el exterior*

Tomando, fundamentalmente, como base normativa fundamental la Ley de 31 de diciembre de 1941. el procedimiento de situación de fondos de este tipo de pagos puede adoptar dos modalidades:

- Previo ingreso directo.
- Sin previo ingreso directo.

Analizadas por el grupo de trabajo se observó tal y como se refleja en los párrafos 70 y 71 que los procedimientos utilizados son, contablemente, reconducibles a la «regla general» o «pagos a justificar» ya elaborados anteriormente.

La única singularidad reside en las diferencias de cambio que se pueden producir en la segunda modalidad citada. Dichas diferencias, una vez realizadas, se consideran mayor o menor importe de los gastos realizados. De esta forma, su aplicación presupuestaria definitiva coincide con la cantidad registrada en el ámbito de la contabilidad general.

d) *Contrato de obras*

El art. 55 califica como contratos de obras aquellos que tengan por objeto:

1. La construcción de un bien que tenga naturaleza de inmueble.
2. La realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del terreno o del subsuelo.
3. La reforma, reparación, conservación o demolición de los anteriores.

Cabe afirmar, a tenor de lo indicado, que el concepto legal de contrato de obras abarca, desde el punto de vista contable, partidas que pueden estar representadas en cuentas de inmovilizado o en cuentas de gestión.

Aunque el objeto de este documento es el tratamiento de estas últimas, el grupo de trabajo juzgó necesario fijar un criterio que sirviese para discernir las partidas que van a formar parte del activo fijo de la entidad de aquellas que deben de ser calificadas como gasto del ejercicio. Sin entrar en el detalle de todas las incidencias que se puedan producir, el criterio general de separación debe inspirarse en el momento en el que se dé de alta un activo fijo terminado, de tal forma que las cantidades devengadas «antes» de dicho momento se conceptuarán como mayor importe del precio de adquisición, mientras que las devengadas «después» se calificarán como gastos del ejercicio.

A este respecto, se propusieron las siguientes alternativas:

\* Considerar la recepción provisional

- Argumento favorable: Físicamente coincide con el momento en el que el bien es susceptible de ser entregado al uso público o servicio correspondiente y por lo tanto, en términos contables, está en «condiciones de funcionamiento». Esta calificación serviría de tamiz para

diferenciar los gastos «antes» de la recepción provisional (mayor importe del inmovilizado) de los gastos «después» de la recepción provisional (gastos del ejercicio).

- Argumento desfavorable: Dado que, según el art. 172 R.C.E., la Administración tiene un plazo de nueve meses desde la recepción provisional para realizar la liquidación al contratista, puede ocurrir que en el momento de la comprobación material aún no exista una cantidad liquidada, formalmente, por la que pueda registrarse la inversión o gasto correspondiente.

\* Considerar la liquidación provisional

- Argumento favorable: Existe por parte de la Administración una aprobación formal del expediente de liquidación del contratista.
- Argumento desfavorable: Al no existir una liquidación y recepción definitiva, aún no está perfectamente delimitada la cantidad a liquidar con el contratista por la obra ejecutada. Por otra parte, el bien ya ha entrado en funcionamiento desde su recepción provisional.

\* Considerar la recepción definitiva

De tomar esta alternativa el inmovilizado material estaría «en curso» hasta el momento de realizar esta recepción. De manera análoga a la descrita en la recepción provisional, todavía no está reconocido y liquidado el importe al que asciende la obra contratada.

\* Considerar la liquidación definitiva

El argumento a favor se basa, como ya se ha mencionado, en la existencia de un acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación.

En cambio se podría esgrimir, en contra de esta alternativa, que el bien ya ha sido entregado al uso y que el tiempo transcurrido entre los dos tipos de recepciones ha sido debido a un plazo de garantía que la Ley y el Reglamento prevén, garantía que, independientemente del régimen jurídico aplicable, no se diferencia básicamente de la que le corresponde al bien durante un plazo de quince años por vicios ocultos de la construcción debidos a incumplimiento doloso del contrato por parte del empresario. En este sentido no habría razón para discriminar las garantías citadas mediante un tratamiento contable diferenciado.

Ponderadas las mencionadas alternativas, el grupo de trabajo consideró como más correcta la primera (recepción provisional) ya que es dicho acto el que objetiva la «puesta en condiciones de funcionamiento del bien». No obstante, en concordancia con el criterio general del «servicio hecho», no se registrará como tal, a excepción de la contabilización prevista a fecha de cierre del período, hasta que no se dicte el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación de la obligación (liquidación provisional).

Respecto a las incidencias que se pueden producir se tomaron los siguientes acuerdos:

- Intereses de demora: Se rigen por el criterio antes expuesto. Es decir, los devengados «antes» de la recepción provisional formarán parte del precio del inmovilizado y los producidos después de dicha recepción se registrarán como gastos del ejercicio, salvo que alguna causa impida el funcionamiento del bien después de haberlo recibido.
- Indemnizaciones a cargo de la entidad con motivo de demora en la formalización del contrato, causas de fuerza mayor recogidas en los artículos 46 de la L.C.E. y 132 del R.C.E. y daños a terceros señalados en el art. 124 del R.C.E.: Se conceptúan como gastos del ejercicio.

En referencia a la contabilización de las certificaciones de obra que se van emitiendo, el grupo de trabajo determinó que se registrarán por el criterio general correspondiente a la regla del «servicio hecho».

Un último e importante aspecto que se analizó, fue el referente a los abonos a cuenta contemplados en el artículo 143 del R.C.E. Este procedimiento supone una quiebra al criterio general expresado en el parágrafo 11 ya que implica el reconocimiento de una obligación sin haber realizado previamente el contratista la prestación convenida.

Desde el punto de vista contable se plantearon dos posibilidades:

- Registrar la obligación (presupuestaria) con cargo a una cuenta transitoria que se saldará en el momento de la compensación del anticipo en la siguiente certificación de obra.
- Registrar la obligación presupuestaria con cargo a la cuenta que corresponda de inmovilizado o gasto.

Atendiendo al principio de importancia relativa y a la consideración «de inmovilizado en curso» que tiene en otras normas contables los anticipos sobre inmovilizado, se estimó más correcta la segunda de las posibilidades planteadas.

e) *Contrato de suministros*

Estudiados y analizados los distintos procedimientos administrativos que provoca este tipo de contratos se concluyó que todos ellos eran subsumibles en alguno de los mecanismos contables ya elaborados. Las recomendaciones dictadas están reflejadas en los parágrafos 81 a 87. Análoga decisión se tomó para el resto de contratos. Las conclusiones se recogen en el apartado 3.6.

f) *Compra de bienes almacenables*

Tal y como indica el documento n.º 1 relativo a los «Principios Contables Públicos» la heterogeneidad de entes que conforman el Sector Público produce, en ocasiones, una contradicción entre la naturaleza económica de las funciones y actividades a desarrollar y la cualificación legal atribuida a una determinada entidad. Esta singular circunstancia provoca una inadecuación entre su organización, estructura y régimen económico-financiero y las exigencias que demanda una adecuada gestión, lo cual ocasiona a su vez problemas tanto en el ámbito de legalidad como en el de la contabilidad.

En este sentido, existen determinadas entidades que, dadas sus especiales características, necesitan un control de almacén semejante al que debe de existir en una unidad económica privada.

El Grupo de trabajo, consciente de esta particular situación, ha tratado de buscar soluciones contables que se acomodarán a las necesidades de información que requiere una buena administración en este tipo de entidades.

Para ello se diseñaron, en orden de prelación, las siguientes formas de registro:

- Aplicación del criterio general: es decir, anotar la adquisición de existencias una vez que, el suministrador las haya entregado y el sujeto contable hubiera dictado el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación de la obligación.
- Contabilizar las compras de factores almacenables en el momento que, una vez suministradas por el proveedor, se reciba la correspondiente factura o documento análogo de pago.
- Reflejar el alta de existencias tomando como base documental el comprobante de la entrega de dichos bienes.

Dado que el segundo y tercer sistema señalados suponen la aplicación de la excepción general descrita en los parágrafos 17 y 42, se recomienda que su práctica se realice de la forma más restrictiva posible. En este sentido, se aconseja la agilización de los procedimientos administrativos en aras a

posibilitar que el reconocimiento contable de las compras de factores almacenables se aproxime al efecto jurídico que las mismas conllevan.

g) *Gastos de personal*

Dos fueron las cuestiones principales que se debatieron:

- Procedimiento seguido para la tramitación de las nóminas.
- Sistemas de liquidación con las entidades de previsión social.

En referencia a la primera de las mencionadas cabe señalar como característica más singular, a nivel contable, la última de las indicadas en el párrafo 101: la tramitación anticipada de la nómina respecto a la fecha de su devengo.

Esta peculiaridad puede provocar, potencialmente, un posible error en la cuantificación del gasto de personal del período. La subsanación del mismo, en un entorno teórico, obligaría, o bien, a «ralentizar» el registro del gasto correspondiente hasta el final de cada período, o, en caso de su anotación previa, rectificar el resultado del período precedente mediante un apunte en el período en que se reflejen las pertinentes rectificaciones.

El Grupo de trabajo estimó que dichas prácticas, independientemente de otras implicaciones presupuestarias, producirían, en el plano de la realidad, disfuncionalidades no deseadas. En consecuencia, y atendiendo al principio de «importancia relativa», consideró como correcto el registro del gasto del personal en el momento de la aprobación formal de la correspondiente nómina. Caso de producirse alteraciones de la misma se registrarán e imputarán al presupuesto y resultado del período en que estas sean conocidas.

Respecto a la segunda de las cuestiones anteriormente planteadas se observó que no existe una homogeneización en los procedimientos de liquidación que existen para la liquidación de las cuotas patronales con las entidades de previsión social.

Como derivación de este examen se elaboraron distintas soluciones contables para los siguientes procedimientos:

- Los derivados de los regímenes de la Seguridad Social.
- Aquellos en que se realizan liquidaciones periódicas por parte de entidad de previsión social.
- Aquellos en que se efectúan pagos a cuenta de una posterior liquidación definitiva.

## **ANÁLISIS EFECTUADO EN EL SENO DEL GRUPO DE TRABAJO PARA LA ELABORACIÓN DEL DOCUMENTO 4: «TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES»**

Los pronunciamientos recogidos en el presente documento son el fruto de los análisis efectuados por el Grupo de trabajo que se constituyó en el seno de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, y cuyos componentes aparecen relacionados en el anexo final.

El presente anexo tiene por objeto poner de manifiesto de forma expresa cuales han sido los motivos que han justificado la elección de dichos pronunciamientos frente a otros alternativos.

El Grupo de trabajo se planteó como objetivos del documento dar respuestas a las siguientes cuestiones primordiales:

- a) Delimitación de los conceptos de transferencia y subvención.
- b) Elaboración de unos criterios generales para el reconocimiento contable y presupuestario de las transferencias y subvenciones. Aunque también se consideró conveniente incluir dentro del documento la aplicación de dichos criterios generales a supuestos específicos.

Los trabajos del Grupo se iniciaron con una recopilación de los antecedentes que sobre la materia se pudieron localizar, con la intención de que los mismos permitieran, por un lado, la delimitación de los conceptos de transferencia y subvención y, por otro, la identificación de las posibles alternativas en cuanto a su reconocimiento e imputación presupuestaria.

Los citados antecedentes incluían tanto pronunciamientos contables ya existentes, como la normativa legal en vigor aplicable con carácter general, así como la aplicable a un gran número de transferencias y subvenciones concretas.

El estudio y análisis de los mismos permitió identificar una serie de elementos configuradores de las transferencias y subvenciones, que permiten diferenciarlas, en primer lugar, de otras figuras, y, en segundo lugar, diferenciarlas entre sí. Dichos elementos se concretan en los siguientes:

- Desplazamiento patrimonial.
- Carácter no devolutivo.
- Objeto.
- Ente concedente.
- Ente beneficiario.
- Finalidad.

Las dos primeras notas señaladas, es decir, ser desplazamientos patrimoniales y su carácter no devolutivo, permiten diferenciar las transferencias y subvenciones de otras figuras, tales como:

- las operaciones con contraprestación,
- los avales, o
- las denominadas «subvenciones indirectas o implícitas» que suponen para el beneficiario la evitación de un gasto.

El Grupo de trabajo consideró básico diferenciar las transferencias de las subvenciones por la enorme confusión terminológica existente, tanto jurídica como contable, y por los efectos que la delimitación de los resultados de los entes individuales tiene en Contabilidad Nacional.

Una vez analizados los elementos anteriores se llegó a la conclusión de que las transferencias se diferencian de las subvenciones, única y exclusivamente, por su finalidad: si la misma es concreta y específica la figura se conceptúa como subvención y si es genérica como transferencia.

También en base a la finalidad, se propuso como alternativa diferenciar entre transferencias, transferencias condicionadas y subvenciones, con el objeto de ajustarse a los criterios utilizados en Contabilidad Nacional; sin embargo, al realizarse la comparación de los conceptos de transferencia condicionada y subvención, el Grupo de trabajo concluyó que eran idénticos, optando por utilizar el término subvención para referirse a las denominadas transferencias condicionadas.

Vinculada a esta afectación específica de las subvenciones, se encuentra la posibilidad de reintegro de las mismas, en el caso de incumplimiento por el beneficiario de sus obligaciones; posibilidad de reintegro no prevista para las transferencias.

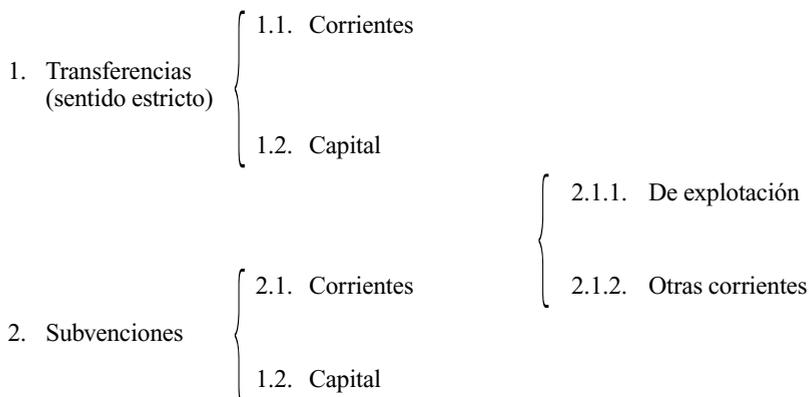
Otros aspectos manejados para diferenciar ambas figuras, tales como el ente concedente o el ente beneficiario fueron desechados por el Grupo de trabajo, puesto que el estudio de supuestos reales puso de manifiesto que, en dichos aspectos, no existen diferencias entre ambas figuras.

Para la delimitación de los conceptos de transferencia y subvención, recogidos en los párrafos 9 y 10 del presente documento se tuvieron en consideración los elementos configuradores señalados anteriormente y las distintas acepciones existentes sobre los mismos, tanto a nivel normativo como a nivel de pronunciamientos contables.

La conclusión a la que llegó el Grupo es que el término transferencia tiene un sentido más amplio y engloba al término subvención; las transferencias en un sentido amplio abarcan a las transferencias en sentido estricto y a las subvenciones.

Dada la tradicional distinción en el ámbito económico presupuestario entre operaciones corrientes y de capital, se consideró conveniente clasificar las transferencias y subvenciones en corrientes y de capital, de acuerdo con el siguiente esquema.

## CLASIFICACIÓN DE LAS TRANSFERENCIAS EN SENTIDO AMPLIO



El principio de imputación de la transacción, recogido en el documento «Principios Contables Públicos» establece que «la imputación de las transacciones o hechos contables ha de efectuarse a activos, pasivos, gastos o ingresos anuales o plurianuales de acuerdo con reglas preestablecidas».

De acuerdo con este principio el Grupo se planteó delimitar el carácter de las transferencias y subvenciones. Para ello, se tuvo en cuenta lo establecido en los documentos relativos a «Obligaciones y Gastos» y a «Derechos a cobrar e ingresos», en base a los cuales:

- Las transferencias y subvenciones son gastos, puesto que se produce un decremento del patrimonio neto de la entidad, derivado del surgimiento de obligaciones, que es un componente negativo del resultado.
- Las transferencias y subvenciones corrientes para el ente beneficiario son un ingreso, en cuanto que se produce un incremento de su patrimonio neto, consecuencia de un incremento de sus activos, que es un componente positivo del resultado.

Respecto a las transferencias y subvenciones de capital recibidas, se tuvieron en cuenta las siguientes opciones posibles para su tratamiento: ingreso neto e ingreso diferido.

Para el Grupo de Trabajo, en el ente beneficiario se produce un incremento de su patrimonio neto en el momento de percibir la transferencia o subvención de capital, incremento que si debe imputarse a resultados ha de hacerse de forma inmediata.

Más concretamente, se consideró que dicho incremento de patrimonio es un componente positivo del resultado de la entidad y, por lo tanto, las transferencias y subvenciones de capital son un ingreso para el ente beneficiario, ya que se cumplen los requisitos establecidos en el documento «Derechos a cobrar e ingresos». Así, en un primer momento el Grupo ha descartado la consideración de las transferencias y subvenciones como un incremento directo del neto, como regla general. No obstante, se admitió su tratamiento como tal si así se derivase de los pronunciamientos que, al respecto, se establezcan en el documento de «Información económico-financiera». Sólo en un caso, se ha admitido la consideración de las subvenciones de capital como un incremento directo de neto: las subvenciones para compensar resultados negativos acumulados, y ello por la propia naturaleza de dicha subvención.

Se descartó la posibilidad, para las Administraciones Públicas, de considerar las transferencias y subvenciones de capital recibidas como un ingreso diferido, y ello por varios motivos:

- Para aplicar esta opción es preciso seleccionar un criterio para su imputación a los resultados de los distintos ejercicios. Habitualmente se suele utilizar el ritmo de amortización o el momento de enajenación de los activos financiados con las transferencias o subvenciones; lo cual implica la necesidad de identificar dichos activos, y en el caso de las transferencias de capital, puede ser de difícil o imposible realización.
- En segundo lugar, por la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos.
- Por último, porque el incremento de patrimonio neto se produce en el momento en que se percibe la transferencia o subvención, y no cuando se amortiza o se enajena el bien.

El siguiente paso en el análisis efectuado por el Grupo de Trabajo fue la determinación de los criterios generales de reconocimiento contable y de imputación al presupuesto, aplicables a las transferencias y subvenciones en el ámbito de las Administraciones Públicas.

Tras una primera aproximación sobre el tema, se decidió desglosar el estudio en dos partes, una para el ente concedente y otra para el ente beneficiario.

No obstante, como paso previo se trató de identificar un único procedimiento en la tramitación de las transferencias y subvenciones, pero el estudio de los antecedentes disponibles llevó a concluir que no existía un único procedimiento. Sí pueden identificarse una serie de hitos que pueden ser o no coincidentes en el tiempo:

- a) Existencia de una normativa reguladora de la transferencia o subvención, en la que se establecen, entre otros aspectos, el objeto de la misma, los requisitos a cumplir por los beneficiarios, así como el momento y la forma de hacerla efectiva.
- b) Acuerdo de concesión en el que se determina de forma expresa al beneficiario.
- c) Momento de cumplimiento de aquellos requisitos que la normativa reguladora establece para que se pueda hacer efectiva la transferencia o subvención.
- d) Pago de la transferencia o subvención por el ente concedente y correlativo cobro por el ente beneficiario.

Para poder determinar en cual de dichos momentos debe reconocerse la transferencia o subvención es preciso tener en cuenta que la misma es una atribución patrimonial y, por lo tanto, suponen un aumento del patrimonio del beneficiario y una disminución del patrimonio del concedente, vinculados ambos al cambio de titularidad de un bien. Este hecho determina que no cabe hablar de transferencia o subvención hasta el momento en que se produce el citado desplazamiento patrimonial, es decir, hasta el momento de pago y cobro respectivo.

Sin embargo, por lo que respecta al ente concedente, anteriormente al pago se le produce una disminución de su patrimonio, cual es el surgimiento de una obligación, la obligación de pagar la transferencia o subvención al ente beneficiario.

Esta obligación so surge de forma automática con el acuerdo de concesión, sino que es necesario que se cumplan unos requisitos para que pueda procederse al pago, aquellos que establece la normativa reguladora.

El ente concedente comprobará el cumplimiento de las citadas condiciones o requisitos y, de estar conforme, procederá al reconocimiento de la obligación, es decir, a la aceptación formal de su deber de entregar una cantidad de dinero (u otro bien en el caso de transferencias y subvenciones en

especie) y a la liquidación de la misma mediante la determinación exacta de su importe, dictando para ello el correspondiente acto.

Según el principio de devengo recogido en el documento «Principios Contables Públicos» se entenderá que el gasto se ha realizado cuando surjan las obligaciones que los mismos originen. Así, simultáneamente al reconocimiento de la obligación deberá reconocerse el gasto. También simultáneamente al reconocimiento de la obligación, en el caso de ser ésta presupuestaria, deberá imputarse al presupuesto de gastos en vigor.

No obstante, el Grupo de trabajo en base al principio de prudencia, admitió la posibilidad de poder reconocer a fin de ejercicio las obligaciones y gastos correspondientes a transferencias y subvenciones en los que a dicha fecha el ente beneficiario ha cumplido los requisitos que le son exigidos por la normativa reguladora, aunque no se haya dictado el acto por el cual se reconoce formalmente el derecho de cobro del beneficiario.

También en base al principio de prudencia y de imagen fiel, y en línea con lo establecido al respecto en el documento «Obligaciones y Gastos» se decidió singularizar en este documento, mediante la dotación de la correspondiente provisión, la cobertura de futuras obligaciones derivadas de transferencias y subvenciones concedidas y que a cierre del ejercicio se encuentran pendientes del cumplimiento de alguna condición o trámite necesario para poder reconocer la obligación. Las provisiones que se doten al efecto no son ni transferencias ni subvenciones.

Al realizar el análisis el Grupo detectó una serie de problemas que podría presentar la aplicación práctica del criterio general establecido anteriormente, en aquellos casos en los que la concesión y el reconocimiento de la obligación se realizan en ejercicios presupuestarios distintos.

En estos supuestos, los créditos que amparan la concesión de la subvención se anulan al finalizar el ejercicio, por lo que para reconocer la obligación deberá hacerse o bien con cargo a los nuevos créditos del presupuesto en vigor, o bien con cargo a los antiguos créditos que han sido incorporados.

Una alternativa de criterio general planteada fue la de reconocer la obligación en el momento en que se dicta el acuerdo de concesión, con independencia de cuando se efectúe el pago. Para justificar la adopción de este criterio se puso de manifiesto el caso de dos administraciones públicas que hubiesen concedido dos subvenciones para la misma finalidad y por el mismo importe, pero que, en virtud de la normativa reguladora, una hubiese abonado la subvención y la otra no, presentarían unos gastos por transferencias y subvenciones distintos, e incluso diferente cuenta de resultados.

No obstante, esta alternativa se consideró no aplicable, dado que las transferencias y subvenciones están vinculadas a la efectiva realización de un desplazamiento patrimonial y por esa razón las dos administraciones anteriores deben presentar diferente cuantía en sus gastos por transferencias y subvenciones; por su parte, la cuantía de los resultados de las mismas será similar, en la medida que se doten las correspondientes provisiones.

En el momento de concederse la transferencia o subvención se produce un compromiso de gasto por parte del ente concedente y no el reconocimiento de la obligación.

En relación al ente beneficiario, los criterios generales de reconocimiento e imputación planteados se movieron en línea con los establecidos para el ente beneficiario. Así, deberá reconocer las transferencias y subvenciones una vez percibido el importe de las mismas, reconociendo simultáneamente el derecho y el ingreso.

No obstante, el ente beneficiario podrá reconocer el derecho con anterioridad si conoce que el ente concedente ha reconocido su correlativa obligación.

Simultáneamente al reconocimiento del derecho, deberá imputarlo, en su caso, al presupuesto de ingresos en vigor.

Se planteó como alternativa reconocer las transferencias y subvenciones en el momento de justificación ante el ente concedente de los requisitos que para el cobro establezca la normativa reguladora. La aplicación de esta opción con carácter general fue rechazada en virtud del principio de prudencia.

Finalmente, se estudió la aplicación de estos criterios generales a determinadas transferencias y subvenciones, cuyas conclusiones aparecen recogidas en el apartado 3 del presente documento.

## **ANÁLISIS EFECTUADO EN EL SENO DEL GRUPO DE TRABAJO PARA LA ELABORACIÓN DEL DOCUMENTO 5: «ENDEUDAMIENTO PÚBLICO»**

Para la elaboración del presente documento se constituyó en el seno de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, un Grupo de trabajo, cuyo objetivo era determinar:

- a) El encuadramiento conceptual del endeudamiento público.
- b) Criterios de reconocimiento y cuantificación de las diferentes operaciones derivadas del endeudamiento público, así como la incidencia presupuestaria de las mismas dentro del marco jurídico actual.

Tras una fase inicial de recopilación de antecedentes, se plantearon dos posibles alternativas a la hora de articular el método de trabajo:

- Seguir un planteamiento deductivo, elaborando, haciendo abstracción de la realidad, unos criterios generales, para seguidamente verificarlos en figuras concretas de endeudamiento público, o
- Iniciar el estudio mediante un método inductivo, realizando en primer lugar un análisis pormenorizado de dichas figuras para posteriormente proceder al establecimiento de dichos criterios generales; optándose, en última instancia, por este método.

Siguiendo este esquema de trabajo se identificaron las diferentes figuras que distintas Administraciones Públicas (Administración del Estado, Organismos Autónomos, Entes Públicos del art. 6.5 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, Seguridad Social, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales) utilizan, en la práctica, para endeudarse. Se agruparon, en función del carácter divisible o indivisible de la deuda, en emisiones en masa y operaciones singulares de préstamo.

Fue objeto de estudio la diferenciación entre endeudamiento interior y exterior, que tradicionalmente se ha basado en el tipo de mercado donde se concierta o emite la deuda o en la nacionalidad del prestamista. El Grupo decidió abandonar esta clasificación y establecer una nueva atendiendo a la moneda en que se concierta o emite la deuda: «Endeudamiento en moneda nacional» y «Endeudamiento en moneda extranjera». La elección de este criterio se fundamenta en las diferencias que se pongan de manifiesto en la valoración del pasivo como consecuencia de la fluctuación de los tipos de cambio.

A efectos de este documento, el término «endeudamiento público» se configura como toda situación jurídico-pasiva de las Administraciones Públicas con origen en un contrato de préstamo, cualquiera que sea la forma en que se instrumente.

En relación con las distintas tesis doctrinales, en cuanto a la naturaleza jurídica del contrato que sirve de cobertura a las emisiones en masa (de préstamo mutuo, de compraventa, o de emisión), se consideró que el trasfondo económico que subyace en dicha operación, es la obtención por la Administración Pública de capitales ajenos, comprometiéndose a la devolución de los mismos y de las retribuciones correspondientes en fechas prefijadas en el contrato.

El endeudamiento público se configura como un proceso constituido, en su caso, por las siguientes operaciones: creación, amortización, retribuciones implícitas y explícitas, conversión, adquisición, prescripción y rehabilitación. Se realizó un análisis individualizado de cada una de ellas, al objeto de establecer los criterios de reconocimiento, cuantificación y, en su caso, su imputación presupuestaria.

La creación supone para la Administración Pública el surgimiento de un pasivo como consecuencia de la obtención de capitales tomados a préstamo. Para determinar el momento en el cual debe reconocerse el surgimiento del pasivo se tuvieron en consideración las siguientes opciones:

- Momento en que se dicta la norma que autoriza el endeudamiento.
- Momento en que se dicta el acto que concreta las condiciones de cada deuda.
- Momento en que se ponen a disposición de la Administración Pública los fondos.

El Grupo desestimó las dos primeras opciones dado que, no existe posibilidad de identificar al prestamista en ninguna de ellas y, hasta el momento en que se pongan a disposición de la Administración Pública los fondos, no surge para ésta la obligación de reembolsarlos.

Por ello, se determinó reconocer el pasivo simultáneamente al desembolso de los capitales por parte del prestamista, aunque, se admitió, que pueda reconocerse con anterioridad, si de las condiciones del contrato se deduce que este es firme y exigible por ambas partes.

El siguiente tema debatido fue la determinación de la cuantía por la que debe valorarse el pasivo durante todo el período de vida de la deuda.

A este respecto, se procedió al análisis de los diferentes valores que se identifican en toda operación de endeudamiento: valor de emisión, valor nominal o principal de la deuda y valor de reembolso. Sin embargo, tras un análisis de los mismos, el Grupo llegó a la conclusión de que los únicos valores relevantes, a efectos de su tratamiento contable son dos, el valor de emisión y el de reembolso, ya que el valor nominal o principal tiene como finalidad la de servir de valor de referencia para el cálculo de las retribuciones explícitas.

A tenor de lo anterior, para la valoración del pasivo se plantearon las siguientes opciones:

- Reconocer el pasivo en el momento de la creación por el importe de los capitales tomados a préstamo e incrementarlo progresivamente con el importe de las retribuciones implícitas devengadas.
- Reconocer el pasivo en el momento de la creación por el máximo valor de reembolso que la Administración se compromete a satisfacer en la fecha de vencimiento de la deuda, aunque existan retribuciones implícitas sujetas a determinadas condiciones. Esta valoración del pasivo se mantendrá hasta el momento de la cancelación.

En base a la aplicación del principio del precio de adquisición, que establece que las obligaciones deben contabilizarse por su valor de reembolso, y en la medida en que deben registrarse los riesgos previsibles en el momento que se tenga conocimiento de ellos, se optó por valorar el pasivo por el máximo valor de reembolso durante todo el período de vida de la deuda.

Los capitales tomados a préstamo por la Administración Pública, y que ésta puede utilizar para financiar sus actividades, vienen representados por el valor de emisión o efectivo de la deuda. Por lo tanto, simultáneamente al reconocimiento del pasivo deberá imputarse al capítulo de Pasivos Financieros del Presupuesto de Ingresos en vigor el citado valor de emisión o efectivo.

Por la utilización de estos capitales la Administración Pública debe satisfacer al prestamista unas retribuciones, que pueden ser tanto implícitas como explícitas.

Se decidió considerar como retribuciones implícitas toda posible diferencia entre el valor de emisión o efectivo y el máximo valor de reembolso, incluyendo en las mismas las tradicionalmente denominadas primas de emisión y de reembolso; y como retribuciones explícitas aquellas expresamente pactadas como tales en las condiciones del contrato, con un vencimiento independiente del de los capitales.

Las retribuciones implícitas, dado que el pasivo se reconoce por el máximo valor de reembolso, en el momento de la creación, deben reconocerse en dicho momento como gastos a distribuir en varios ejercicios. Imputándose a resultados durante el período de vida de la deuda conforme a criterios financieros.

Por otra parte, el grupo acordó que las retribuciones explícitas deben seguir para su reconocimiento los criterios generales establecidos en el documento n.º 3 de «Obligaciones y Gastos».

De esta forma, se consigue un tratamiento homogéneo para ambos tipos de retribuciones, en la medida que se contempla su periodificación.

Al efectuar el análisis de la imputación presupuestaria de las retribuciones implícitas y explícitas, se pusieron de manifiesto dos cuestiones:

- a) Capítulo de la clasificación económica del Presupuesto de Gastos al cual debe imputarse.
- b) Momento en el cual debe efectuarse dicha imputación.

En relación con la primera, se resolvió imputar las retribuciones, tanto implícitas como explícitas, al capítulo de Gastos Financieros del Presupuesto.

Por su parte, respecto al momento de imputación se plantearon dos opciones:

- Realizar la imputación a medida que se produzca el devengo de las retribuciones, con independencia del momento de su vencimiento.
- Realizar la imputación en el momento de vencimiento de las mismas.

Aunque en favor de la primera opción se argumentó que con ella se conseguía una mayor aproximación entre los resultados contables y presupuestarios, un análisis de la normativa en vigor puso de manifiesto que el Presupuesto recoge obligaciones reconocidas exigibles a corto plazo. Por este motivo, y en línea con lo establecido en el requisito de «razonabilidad» recogido en el documento de «Principios Contables Públicos», que determina que el registro de las operaciones de ejecución de los presupuestos, en tanto sean jurídicamente vinculantes, deberá ajustarse a la normativa vigente, el Grupo determinó elegir la segunda opción, tanto para las retribuciones implícitas como explícitas.

Así, se configura igualmente un tratamiento homogéneo para ambos tipos de retribuciones respecto a su imputación presupuestaria: se imputan al capítulo de Gastos Financieros del Presupuesto en vigor en el momento de su vencimiento.

Por lo tanto, en el momento de la amortización de los capitales tomados a préstamo, éstos se imputarán al capítulo de Pasivos Financieros del Presupuesto de Gastos en vigor, por el valor de emisión o efectivo de la deuda.

En relación con la adquisición de los títulos, u otras formas análogas de representación de la deuda, en el mercado de capitales, se consideró esta operación como un tipo de amortización, siéndole de aplicación los mismos criterios establecidos para ésta.

Al abordar la conversión de una deuda por otra de características y condiciones diferentes se determinó desglosar la misma en dos operaciones: de amortización de la deuda existente y de creación de la nueva. Dado que las mismas no presentan particularidades se decidió seguir para su reconocimiento, cuantificación e imputación a presupuesto los criterios establecidos para la amortización y la creación.

Una vez establecidos los criterios generales para las operaciones que se distinguen dentro del endeudamiento, el Grupo constató la existencia de determinados supuestos que presentan ciertas peculiaridades.

El primero de estos supuestos hace referencia a la asunción de deudas de otros entes. Su peculiaridad radica en que el surgimiento del pasivo para la Administración subrogante no lleva aparejado la obtención de recursos que sirvan para financiar el resto de sus actividades, dado que los mismos fueron obtenidos por el ente cuya deuda se asume.

Como contrapartida, se produce una subvención de capital, que tiene como ente concedente a aquel que asume la deuda y como beneficiario al ente cuya deuda ha sido asumida.

Esta peculiaridad plantea dos cuestiones:

- Momento en que debe reconocerse el pasivo en el ente que asume la deuda, y cancelarse en el ente cuya deuda se asume.
- Cuantía por la que deben reconocerse el pasivo y la subvención.

Respecto a la primera de las cuestiones, no es de aplicación el criterio establecido con carácter general, que determina que el pasivo se reconocerá en el momento en que se pongan a disposición de la Administración Pública los capitales tomados a préstamo. El Grupo identificó como momento para reconocer y cancelar el pasivo, en uno y otro ente, la entrada en vigor del acuerdo de asunción.

En relación con la segunda cuestión, el Grupo de trabajo no encontró razón alguna que justifique cambiar el criterio de cuantificación del pasivo, optándose por el máximo valor de reembolso.

Sin embargo, en relación con el importe por el cual debe reconocerse la subvención se plantearon dos alternativas:

- Reconocerla por el máximo valor de reembolso de la deuda asumida.
- Reconocerla por el valor actual de la deuda en el momento de la asunción, entendiéndose por tal la diferencia entre el máximo valor de reembolso y las retribuciones implícitas no devengadas.

El Grupo se decantó por este último valor ya que permite la aplicación de los criterios generales a las operaciones de creación y correlativa cancelación que supone la asunción de deuda. La única salvedad se concreta en que el valor actual de la deuda que se asume se identifica con el valor de emisión o efectivo, en un ente, y con el valor de reembolso cierto en el otro.

Otro de los supuestos analizados fue el relativo a aquellas operaciones de endeudamiento que, según el art. 101.10 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, tienen un régimen especial de imputación a presupuesto, en cuanto que la misma se realiza por la variación neta sufrida durante el ejercicio, como es el caso de los pagarés y letras.

También se estudiaron las operaciones singulares de préstamo a corto plazo con la finalidad de cubrir desfases temporales de tesorería, destacando las cuentas de crédito, para delimitar claramente

que no es de aplicación a las mismas la excepción establecida al criterio general de reconocimiento del pasivo.

En este tipo de operaciones si bien el contrato es firme en el momento de la formalización de la póliza de crédito, la cuantía exacta no queda determinada hasta que se realicen las sucesivas disposiciones. Por este motivo se convino en someter estas operaciones al criterio general de reconocimiento del pasivo.

El último de los supuestos específicos analizados fue el endeudamiento en moneda extranjera, cuya peculiaridad radica en la valoración en moneda nacional, y en el tratamiento de las diferencias que puedan surgir como consecuencia de la fluctuación de los tipos de cambio.

Al abordar el estudio de estas operaciones se planteó la necesidad o no de actualizar la valoración del pasivo a la fecha de cierre del ejercicio. Al objeto de que los estados financieros recojan la imagen fiel del ente sujeto de la contabilidad se acordó realizar dicha actualización. No obstante, se admitió la no actualización de los mismos para las operaciones de endeudamiento con un período de vencimiento no superior a un año cuando sea de aplicación el principio de importancia relativa.

Consecuencia de la actualización surgen una serie de diferencias producidas por las fluctuaciones en los tipos de cambio, cuyo tratamiento dio lugar a distintos planteamientos, que se concretan en:

- Imputación a resultados de las diferencias negativas en el momento en que se pongan de manifiesto, y de las positivas tan sólo cuando se hagan efectivas o se reconozcan diferencias negativas. Esta opción presentaba, a su vez, las siguientes variantes:
- Imputar las diferencias positivas a resultados cuando se reconozcan o se hayan reconocido diferencias negativas correspondientes al mismo pasivo.
- Imputar las diferencias positivas a resultados cuando se reconozcan o se hayan reconocido diferencias negativas cualquiera que sea su origen.
- Imputación a resultados de las diferencias negativas y positivas cuando se pongan de manifiesto, sin esperar a que se hagan efectivas.

Precisamente fue esta última la opción elegida por el grupo, en la medida en que en las Administraciones Públicas el resultado no es objeto de distribución y que con ella los estados financieros reflejan en mejor forma la situación económico-patrimonial y la gestión de la entidad.

## **ANÁLISIS EFECTUADO EN EL SENO DEL GRUPO DE TRABAJO PARA LA ELABORACIÓN DEL DOCUMENTO 7: «INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA PÚBLICA»**

El presente documento recoge las conclusiones alcanzadas por el Grupo de trabajo formado en el seno de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, encargado de la elaboración de los pronunciamientos que se deriven del tratamiento contable de la información económico-financiera pública.

En este sentido, los pronunciamientos que se recogen en el documento dan respuesta a tres cuestiones básicas:

Primera: Delimitación del ámbito subjetivo de la Contabilidad Pública.

Segunda: Determinación de las magnitudes relevantes de la actividad económico-financiera pública.

Tercera: Elaboración de unos Estados Financieros para la entidad contable-pública que reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera, la ejecución del Presupuesto y los resultados de la actividad de la entidad.

En el análisis efectuado por el Grupo de trabajo, como paso previo, se recopilaban y estudiaron una serie de antecedentes existentes en la materia objeto de estudio, tanto a nivel nacional como internacional y extranjeros; los cuales han servido de base y guía de consulta en la adopción de decisiones. De toda la documentación consultada, cabe destacar lo siguiente:

- Marco conceptual para la elaboración y presentación de estados. Comité Internacional de Normas Contables (I.A.S.C.).
- Cuarta Directriz del Consejo de la Comunidad Económica Europea de 25 de julio de 1978. Plan General de Contabilidad (P.G.C.) de 20 de diciembre de 1990. Real Decreto 1643/1990.
- Información financiera de los Gobiernos Nacionales. Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contables (I.F.A.C.).
- Informe sobre contabilidad de organismos sin ánimo de lucro. R. N. Anthony.
- La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias. José Manuel Vela Bargas.
- Conferencia sobre la mejora de la gestión del Sector Público: «La información presentada por los Gobiernos Nacionales». Federación de expertos contables europeos.

- Declaración n.º 11 del Consejo para las Normas de Contabilidad Gubernamental (G.A.S.B.).
- Normas del Comité para la contabilidad y auditoría del Sector Público del Instituto Canadiense de Expertos Contables (C.I.A.).

En un primer momento, al iniciar el estudio del «resultado» en las Administraciones Públicas, se plantearon dos temas:

1. La insuficiencia informativa de la «cuenta de pérdidas y ganancias» o «estado de resultados». De ello se deriva la necesidad de ofrecer, además del resultado, otro tipo de información relevante. Por ello, el Grupo de trabajo decidió ampliar el campo de estudio, en un principio limitado a los resultados, a otra información económico-financiera que muestre la situación de la entidad de forma fiel y sea útil a todos los usuarios.
2. La importancia del entorno en el que opera la Contabilidad Pública, conectado con el principio de entidad. Este tema se encuentra contemplado en el Documento 1 «Principios Contables Públicos», sin embargo debido a la importancia que tiene delimitar de forma clara el campo subjetivo de actuación de la Contabilidad Pública, se decidió incorporar en el presente documento un apartado específico que complete lo establecido en el documento n.º 1.

El Grupo de trabajo analizó los objetivos de la información económico-financiera pública y en base a ellos se estudiaron las magnitudes relevantes de la actividad económico-financiera y los Estados Financieros que debe elaborar la entidad contable de forma que se muestre la situación patrimonial y financiera, la liquidación y ejecución del Presupuesto y la necesidad o capacidad de liquidez.

Como magnitudes relevantes se definieron las siguientes:

1. Magnitudes de carácter económico:
  - Resultado económico-patrimonial.
2. Magnitudes de carácter presupuestario:
  - Resultado presupuestario del ejercicio.
  - Variación neta de pasivos financieros presupuestarios del ejercicio.
  - Saldo presupuestario del ejercicio.
3. Magnitudes de carácter financiero:
  - Remanente de Tesorería.
  - Déficit o superávit de Tesorería del ejercicio.

En el estudio del resultado económico-patrimonial se plantearon tres cuestiones fundamentales:

- A) Cuáles deben ser los componentes de la cuenta que mida el resultado, así como su cuantificación, analizando la posible correlación que pueda existir entre los mismos.
- B) Cuál debe ser el criterio de imputación temporal de esos componentes.
- C) Qué significado tienen el resultado o resultados obtenidos combinando los componentes previamente definidos.

Algunas de estas cuestiones quedaron resueltas en los documentos relativos al tratamiento contable de ingresos y gastos; donde se definieron cuáles son los ingresos y los gastos que forman parte de la cuenta de resultados, los criterios para su cuantificación y cuándo deben contabilizarse e imputarse a la cuenta de resultados.

Por lo tanto, se decidió abordar las siguientes cuestiones:

- El análisis de la posible correlación entre los ingresos y los gastos, y
- El significado que tiene el resultado o resultados obtenidos de la combinación de ingresos y gastos,

En respuesta a la primera de las cuestiones planteadas, cabe destacar que en el ámbito de las Administraciones Públicas no es posible establecer una correlación entre los ingresos y los gastos, salvo en aquellos casos concretos en los que la Administración imponga una carga directamente destinada a pagar servicios específicos. Por ello, se concluyó que, a efectos de utilizar el principio de correlación de ingresos y gastos como criterio en la determinación del resultado de las Administraciones Públicas, hay que distinguir dos tipos de entidades:

- Entidades que se financian a través de fondos públicos, en las que no existe relación alguna entre ingresos y gastos.
- Entidades que, sin tener finalidad lucrativa, se financian en todo o en parte con ingresos procedentes de la venta de bienes y servicios, en los que sí se puede utilizar el principio de correlación de ingresos y gastos.

Respecto a la siguiente cuestión relativa al significado del concepto de resultado económico-patrimonial, se destaca el análisis efectuado respecto al posible significado de la diferencia entre ingresos y gastos: pudiéndose interpretar como un ahorro, el exceso de los ingresos sobre los gastos, y como un desahorro, el exceso de los gastos sobre los ingresos.

Una vez efectuado este análisis y considerando el resultado en tres perspectivas: presupuestaria, financiera y económico-patrimonial, se determinaron el resto de magnitudes, analizando dentro de cada una el concepto, los componentes que la conforman y su significado.

Después de conocer las magnitudes relevantes de la actividad económico-financiera pública y sus componentes, el Grupo de trabajo procedió a la elaboración de los Estados Financieros de la entidad contable. Para ello, se clasificaron en dos tipos:

1. Estado de fondos.
2. Estados de flujos.

El Estado de fondos, representativo de la posición patrimonial de la entidad en un momento determinado, es el Balance.

El Balance se confeccionó tomando como base el modelo de Balance de Situación que figura en el Plan General de Contabilidad de 20 de diciembre de 1990 y adaptándolo a las necesidades propias de la Administración Pública. El Balance se estructuró en dos masas patrimoniales, activo y pasivo, desarrolladas cada una de ellas en agrupaciones de elementos patrimoniales homogéneos.

Dentro de los Estados de flujos se elaboraron los siguientes:

- 1) La Cuenta del resultado económico-patrimonial, estructurada en dos corrientes (positiva y negativa) que se desarrollan en función de la naturaleza económica de cada operación.

Este modelo de Estado aparece sin estructurar por resultados (ordinario, financiero, extraordinario, etc.) tal como aparece en el Plan General de Contabilidad porque el Grupo de trabajo estimó que en el Estado este desglose no tiene la importancia suficiente como para considerarlo por separado.

- 2) Estado del resultado presupuestario, donde se presenta por diferencia entre los derechos y las obligaciones reconocidas:
  - El resultado presupuestario del ejercicio,
  - La variación neta de pasivos financieros, y
  - El saldo presupuestario del ejercicio.

Se refleja también, finalmente, el déficit o superávit real de financiación generado por las operaciones presupuestarias.

- 3) Estado del remanente de tesorería, que presenta su importe total distinguiendo dos partes: una parte de remanente afectado, que se destina a cubrir los gastos con financiación afectada y una parte de remanente no afectado que constituye un recurso de financiación.
- 4) Estado de tesorería, que presenta por un lado, el flujo neto de tesorería del ejercicio (superávit o déficit) a partir del importe total de cobros y pagos producidos en el ejercicio y por otro lado, el saldo final de tesorería (capacidad o necesidad inmediata de liquidez) al añadir al flujo neto de tesorería el saldo inicial.

**ANEXO II**  
**RESOLUCIÓN DE 28 DE DICIEMBRE DE 1990**  
**DE LA SECRETARÍA DE ESTADO DE**  
**HACIENDA POR LA QUE SE CREA UNA**  
**COMISIÓN PARA LA ELABORACIÓN DE**  
**PRINCIPIOS Y NORMAS DE**  
**CONTABILIDAD PÚBLICA (B.O.E. 30-1-1991)**

## RESOLUCIÓN DE LA SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA POR LA QUE SE CREA UNA COMISIÓN PARA LA ELABORACIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Por Resolución de esta Secretaría de Estado, de fecha 29 de Septiembre de 1.989, se constituyó un grupo de trabajo para la redacción de un Reglamento General de Contabilidad en el que, como desarrollo del título VI de la Ley General Presupuestaria, se recogerían los principios generales rectores de la contabilidad pública y se fundamentaría y desarrollaría las competencias y funciones asignadas a los diversos órganos en materia de contabilidad.

El Reglamento General de Contabilidad Pública se concibe, por tanto, como desarrollo de una ley estatal, la Ley General Presupuestaria y sólo sería aplicable de forma directa por la Administración del Estado, sin perjuicio de su posible aplicación con carácter supletorio por otras Administraciones Públicas.

La citada Resolución indicaba que el Grupo de trabajo desarrollaría su actividad a través de dos ponencias, ambas presididas por el Interventor General de la Administración del Estado, a las que corresponde el siguiente cometido:

- **Ponencia Primera:** formulación de los principios rectores de la contabilidad pública y el establecimiento de criterios contables y sobre normalización contable.
- **Ponencia Segunda:** regulación de la jerarquía y ámbito de aplicación de las normas contables y definición de competencias, organización, información e inspección contables.

Ambas ponencias han venido desarrollando sus trabajos desde el último trimestre del pasado año, habiendo finalizado su cometido la primera ponencia y estando próximo a cerrarse el de la segunda. Como fruto de las sesiones de la primera ponencia se ha redactado el documento «PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS. Versión Noviembre 90».

La finalidad del documento «PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS» es doble: en primer lugar el documento pretende dar soporte al proceso deductivo seguido en la elaboración de los principios contables públicos, con unos primeros cinco apartados en que se exponen los postulados a partir de los que se han deducido los principios contables públicos, los cuáles se enumeran y definen en el sexto apartado del documento. Desde el punto de vista del estricto cumplimiento de los fines para los que se constituyó el Grupo de trabajo con la definición de los principios contables públicos queda finalizada su labor, en tanto que éstos se integrarán en el articulado del Reglamento General de Contabilidad Pública.

Por otra parte, ha sido intención de la Ponencia dotar al documento de sustantividad propia, trascendiendo el marco de lo reglamentario. Como desarrollo de una ley estatal, el futuro Reglamento General de Contabilidad, como tal texto normativo, sólo vinculará directamente a la Adminis-

tración del Estado, siendo sólo aplicable subsidiariamente al resto de las Administraciones Públicas; por tanto, la mera enunciación de los Principios Contables Públicos en el Reglamento privaría al resto de las Administraciones Públicas de un buen instrumento de análisis a la hora de elaborar y aplicar su propia normativa contable.

De esta forma, la publicación del documento relativo a los Principios Contables Públicos se inserta en una corriente normalizadora de ámbito mundial puesta de manifiesto tanto por Organizaciones Económicas Internacionales —O.N.U., C.E.E.— como por Asociaciones e Instituciones Universitarias y Profesionales —I.A.S.C., F.A.S.B., A.A.A.— y recogida en nuestro país por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas —A.E.C.A.— en su documento «Principios y Normas de Contabilidad en España» del que en gran medida es tributario al documento «PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS».

Desarrollando esta línea estratégica, se planteó la conveniencia de configurar al Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la Intervención General de la Administración del Estado, como Centro Normalizado de la Contabilidad Pública, dentro de las competencias de coordinación de las distintas Haciendas Públicas que le atribuye la propia Ley General Presupuestaria.

Esta función se ejercerá no tanto mediante la promulgación y publicación de nuevas normativas contables como mediante la redacción de documentos que contengan principios y reglas de general aceptación. Partiendo del marco de referencia que constituye el documento «PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS» se profundizará en el estudio de cada uno de ellos, iniciando una nueva y ambiciosa línea de trabajo tendente a desarrollar dichos principios hasta sus últimos niveles.

Esta línea de trabajo, que cabe considerarla como una prolongación y extensión de la iniciada con la Resolución de 29 de septiembre de 1.989, se plasmará en la redacción y publicación de documentos de desarrollo de los principios contables, bien de forma independiente o bien estableciendo su aplicación conjunta a las rúbricas más significativas de las cuentas anuales.

Para el desenvolvimiento de esta línea de actividad, se crea un nuevo Grupo de trabajo integrado por profesionales de las distintas Administraciones Públicas (estatal, autonómica y local), del campo universitario y de otras Corporaciones e Instituciones Profesionales públicas y privadas.

De acuerdo con lo expuesto, he tenido a bien resolver:

**Primero:** Se crea la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas con el cometido de formular normas contables públicas que, como desarrollo de los principios contables públicos, determinen el tratamiento contable de aspectos concretos de contabilidad pública.

**Segundo:** Las normas contables que formule la comisión tendrán el carácter de meras recomendaciones para el conjunto de Administraciones Públicas, inspirando el ordenamiento jurídico contable de las mismas.

**Tercero:** La Comisión de Principios y Normas Contables Públicas estará presidida por el Interventor General de la Administración del Estado e integrada por los siguientes Vocales:

- a) Como representantes de la Intervención General de la Administración del Estado, el Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad y demás Subdirectores del área contable.
- b) El Subdirector General de Contabilidad del Ministerio de Defensa.
- c) Como representante de la Intervención General de la Seguridad Social, el Subdirector General de Contabilidad de la misma
- d) Dos Interventores de la Administración Autonómica.

- e) Dos Interventores de la Administración Local.
- J) Un representante del Tribunal de Cuentas.
- g) Un representante del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- h) Un representante de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- i) Representantes de las Corporaciones representativas de auditores, en número máximo de tres.
- j) Tres Profesores de reconocido prestigio en la materia.

Los vocales a los que se refieren los apartados *d)*, *e)* y *j)* serán designados por el Presidente de la Comisión quien podrá incorporar a la misma, bien de forma permanente o temporal, aquellas otras personas que por su especial preparación técnica considere adecuadas en función de los temas concretos objeto de estudio.

**Cuarto:** Actuará como Secretario-Ponente de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas el Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad que estará asistido por dos funcionarios dependientes de la misma.

Madrid, diciembre 1990  
EL SECRETARIO DE ESTADO DE HACIENDA

**ANEXO III**  
**INTEGRANTES DE LA COMISIÓN DE**  
**PRINCIPIOS Y NORMAS**  
**CONTABLES PÚBLICAS**

## INTEGRANTES DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES PÚBLICAS

### Presidenta:

Ilma. Sra. D.<sup>a</sup> Purificación Estesó Ruíz.  
*Interventora General de la Administración del Estado.*

### Vocales:

#### I. *Como representantes de la Intervención General de la Administración del Estado:*

Ilmo. Sr. D. Julián Arcos Alcaraz.  
*Subdirector General de Estudios y Coordinación.*

Ilma. Sra. D.<sup>a</sup> Rosario Martínez Manzanedo.  
*Asesora Económico Financiera del Sector Público.*

Ilma. Sra. D.<sup>a</sup> Mercedes Vega García.  
*Subdirectora General de Control Financiero de Empresas y Entes Públicos.*

Ilmo. Sr. D. Juan Ángel Amunategui Rodríguez.  
*Subdirector General de Gestión Contable.*

Ilmo. Sr. D. Juan Carlos Gómez Condado<sup>(\*)</sup>.  
*Subdirector General de Control Financiero de Administraciones Públicas.*

#### II. *El Subdirector General de Contabilidad del Ministerio de Defensa:*

Excmo. Sr. General intendente D. José Luis González Gómez.

---

(\*) Hasta octubre de 1993 Ilmo. Sr. D. Faustino Fraile Pérez.

III. *Como representantes de la Intervención General de la Seguridad Social:*

Ilmo. Sr. D. Rafael Muñoz López-Carmona.

*Interventor General de la Seguridad Social.*

Ilmo. Sr. D. Felipe Turiel Sandín.

*Subdirector General de Contabilidad de la Seguridad Social.*

IV. *Dos Interventores de la Administración Autonómica:*

Ilmo. Sr. D. Javier Losa Ciganda.

*Interventor General de la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

Ilmo. Sr. D. Pedro Martín Fernández.

*Interventor General de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.*

V. *Dos Interventores de la Administración Local:*

Ilmo. Sr. D. Jesús A. Loscos Puig.

*Interventor General de la Diputación de La Coruña.*

Ilma. Sra. D.ª Elena María Estrada González.

*Interventora de Administración Local.*

*Jefa del Área de Administración Local de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad. Intervención General de la Administración del Estado.*

VI. *Un representante del Tribunal de Cuentas:*

Ilma. Sra. D.ª Elvira Rodríguez Herrero.

*Jefa de la División de la Cuenta General del Estado del Tribunal de Cuentas.*

VII. *Un representante del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:*

Ilmo. Sr. D. Enrique Corona Romero.

*Subdirector General de Normalización y Técnica Contable.*

VIII. *Un representante de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas:*

Ilmo. Sr. D. Leandro Cañibano Calvo.

*Vicepresidente primero de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.*

IX. *Un representante de la Asociación Española de Contabilidad Directiva:*

Ilmo. Sr. D. Daniel Carrasco Díaz.

*Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Málaga.*

X. *Un representante de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad:*

Ilmo. Sr. D. José Manuel Vela Bargues.

*Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia.*

XI. *Representantes de las Corporaciones representativas de auditores:*

Ilmo. Sr. D. José Ignacio Martínez Churiaque.

*Consejero del Consejo General de los Colegios de Economistas de España.*

Excmo. Sr. D. José Luis Graullera Micó.

*Representante del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.*

XII. *Profesores de reconocido prestigio en la materia:*

Excmo. Sr. D. José Barca Tejeiro.

*Catedrático Emérito de Hacienda Pública.*

Excmo. Sr. D. Jorge Tua Pereda.

*Vicerrector de Cultura de la Universidad Autónoma de Madrid,*

Excmo. Sr. D. Vicente Montesinos Julve.

*Catedrático de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Valencia.*

XIII. *Por su especial preparación técnica en la materia:*

Ilmo. Sr. D. Juan Francisco Martín Seco.

*Vocal Asesor en la Intervención General de la Administración del Estado.*

**Secretaría-Ponente:**

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz.

*Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad. Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. José Luis Menoyo González

*Adjunto al Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad. Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.ª Susana Casado Robledo.

*Jefa del Área de Principios y Normas Contables Públicas de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

**ANEXO IV**  
**COMPOSICION DE LOS GRUPOS DE**  
**TRABAJO**

## **MIEMBROS DE LA PONENCIA DEL DOCUMENTO 1: «PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS»**

### **Presidente**

Ilmo. Sr. D. Juan Aracil Martín.

*Interventor General de la Administración del Estado.*

### **Vocales**

Excmo. Sr. D. José Barea Tejeiro.

*Catedrático Emérito de Hacienda Pública. Universidad Autónoma de Madrid. (UAM).*

Excmo. Sr. D. Vicente Montesinos Julve.

*Catedrático de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes.  
Universidad de Valencia.*

Ilmo. Sr. D. Jorge Túa Pereda.

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. (UAM).*

Ilmo. Sr. D. Leandro Cañibano Calvo

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. (UAM).  
Presidente de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad en España (AECA).*

Ilmo. Sr. D. Enrique Corona Romero.

*Subdirector de Normalización y Técnica Contable.  
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Ilmo. Sr. D. Julián Arcos Alcaraz.

*Subdirector General de Formación y-Perfeccionamiento del Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública. Escuela de Hacienda Pública.*

Ilmo. Sr. D. Juan Ángel Amunátegui Rodríguez.  
*Subdirector General de Gestión Contable.*  
*Intervención General de la Administración del Estado. (IGAE).*

### **Secretario Ponente**

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz.  
*Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad (IGAE)*

asistido por:

Ilmo. Sr. D. José Luis Menoyo González.  
*Subdirector Adjunto de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.*  
*(IGAE)*

### **COMPOSICIÓN DEL GRUPO DE TRABAJO DEL DOCUMENTO 2: «DERECHOS A COBRAR E INGRESOS»**

#### **Coordinador de la Ponencia:**

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz.  
*Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad. Intervención General de la Administración del Estado.*

#### **Secretaría-Ponente:**

Sra. D.ª Arantxa López Cascante.  
*Consejera Técnica de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad*  
*Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.ª M.ª Paz Serrano Anguita.  
*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad. Intervención General de la Administración del Estado.*

#### **Componentes:**

Ilmo. Sr. D. Juan Ángel Amunátegui Rodríguez.  
*Subdirector General de Gestión Contable*  
*Intervención General de la Administración del Estado.*

Ilmo. Sr. D. José Ignacio Martínez Churiaque.  
*Consejero del Consejo General de los Colegios de Economistas de España.*

Ilmo. Sr. D. Enrique Corona Romero.  
*Subdirector General de Normalización y Técnica Contable.  
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Ilmo. Sr. D. Pedro Martín Fernández.  
*Interventor General de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.*

Ilma. Sra. D.<sup>a</sup> Ruth Porta Cantoni.  
*Interventora en el Ayuntamiento de Villaviciosa de Odón.*

Ilmo. Sr. D. Faustino Fraile Pérez.  
*Subdirector General de Control Financiero de Administraciones Públicas. Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. José Luis Menoyo González.  
*Adjunto al Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.<sup>o</sup> Susana Casado Robledo.  
*Jefa del Área de Principios y Normas Contables Públicas de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. Rafael Cortés Sánchez.  
*Consejero Técnico de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

## **COMPOSICIÓN DEL GRUPO DE TRABAJO DEL DOCUMENTO 3: «OBLIGACIONES Y GASTOS»**

### **Coordinador de la Ponencia:**

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz.  
*Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

## **Secretaría-Ponente:**

Sr. D. José Carlos de Caso Fernández.

*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. Alfredo Luengo Gutiérrez-Soto.

*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

## **Componentes:**

Ilma. Sr. D.ª Mercedes Vega García.

*Subdirectora General de Control Financiero de Empresas y Entes Públicos.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Excmo. Sr. General Intendente D. José Luis González Gómez.

*Subdirector General de Contabilidad del Ministerio de Defensa.*

Ilmo. Sr. D. Felipe Turiel Sandín.

*Subdirector General de Contabilidad de la Seguridad Social.*

Ilma. Sr. D.ª Elvira Rodríguez Herrer.

*Jefa de División de la Cuenta General del Estado del Tribunal de Cuentas.*

Ilma. Sr. D.ª Elena María Estrada González.

*Interventora de Administración Local.  
Jefa del Área de Administración Local de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Excmo. Sr. D. José Barea Tejeiro.

*Catedrático Emérito de Hacienda Pública Universidad Autónoma de Madrid.*

Sr. D. José Luis Menoyo González.

*Adjunto al Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad. Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.ª Susana Casado Robledo.

*Jefa del Área de Principios y Normas Contables Públicas de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. Rafael Cortés Sánchez.

*Consejero Técnico de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.ª Arantxa López Cascante.

*Consejera Técnica de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

## **COMPOSICIÓN DEL GRUPO DE TRABAJO DEL DOCUMENTO 4: «TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES»**

### **Coordinador de la Ponencia:**

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz.

*Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

### **Secretaría-Ponente:**

*Sr. D. Rafael Cortés Sánchez.*

*Consejero Técnico de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.ª M.ª Soraya Martín Vélez.

*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.ª Teodora Rozada Rivera.

*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

### **Componentes:**

Limo. Sr. D. Julián Arcos Alcaraz.

*Subdirector General de Estudios y Coordinación  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Ilmo. Sr. D. Javier Losa Ciganda.

*Interventor General de la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

Ilmo. Sr. D. Jesús A. Loscos Puig.  
*Interventor General de la Diputación de la Coruña*

Ilma. Sra. D.<sup>a</sup> Elvira Rodríguez Herrero.  
*Jefa de la División de la Cuenta General del Estado del Tribunal de Cuentas.*

Excmo. Sr. D. José Luis Graullera Micó.  
*Representante del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.*

Excmo. Sr. D. José Barea Tejeiro.  
*Catedrático Emérito de Hacienda Pública.*

Ilmo. Sr. D. Eduardo León Lázaro.  
*Interventor General de la Comunidad Autónoma de Andalucía*

Sr. D. José Luis Menoyo González.  
*Adjunto al Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado*

Sra. D.<sup>a</sup> Susana Casado Robledo.  
*Jefa del Área de Principios y Normas Contables Públicas de la Subdirección General de  
Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.<sup>a</sup> Arantxa López Cascante.  
*Consejera Técnica de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

## **COMPOSICIÓN DEL GRUPO DE TRABAJO DEL DOCUMENTO 5: «ENDEUDAMIENTO PÚBLICO»**

### **Coordinador de la Ponencia:**

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz.  
*Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

### **Secretaría-Ponente:**

Sr. D. Rafael Cortés Sánchez.  
*Consejero Técnico de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.<sup>a</sup> Covadonga González Primo.

*Jefa de Servicio de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.<sup>a</sup> Paz Calvo Zabala.

*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

## **Componentes:**

Ilma. Sra. D.<sup>a</sup> Rosario Martínez Manzanedo.

*Asesora Económico Financiera del Sector Público.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Ilmo. Sr. D. Leandro Cañibano Calvo.

*Vicepresidente I.º de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.*

Excmo. Sr. D. Vicente Montesinos Julve.

*Catedrático de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Valencia.*

Ilmo. Sr. D. Juan Francisco Martín Seco.

*Vocal Asesor  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Ilmo. Sr. D. José Manuel Martín Chaves.

*Interventor General de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.*

Ilmo. Sr. D. Jerónimo Ortega Ros.

*Interventor Delegado en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera*

Sr. D. José Luis Menoyo González.

*Adjunto al Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.<sup>a</sup> Susana Casado Robledo.

*Jefa del Área de Principios y Normas Contables Públicas de la Subdirección General de  
Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.<sup>a</sup> Arantxa López Cascante.

*Consejera Técnica de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

## **COMPOSICIÓN DEL GRUPO DE TRABAJO DEL DOCUMENTO 6: «INMOVILIZADO NO FINANCIERO»**

### **Coordinador de la Ponencia:**

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz.

*Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

### **Secretaría-Ponente:**

Sr. D. José Luis Menoyo González.

*Adjunto al Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.ª Elena Cereceda Babé.

*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado*

### **Componentes:**

Ilmo. Sr. D. Julián Arcos Alcaráz.

*Subdirector General de Estudios y Coordinación.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Ilmo. Sr. D. Juan Ángel Amunategui Rodríguez.

*Subdirector General de Gestión Contable.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Ilmo. Sr. D. Felipe Turiel Sandín.

*Subdirector General de Contabilidad de la Seguridad Social.*

Ilmo. Sr. D. Pedro Martín Fernández.

*Interventor General de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.*

Ilmo. Sr. D. Jesús A. Loscos Puig.

*Interventor General de la Diputación de La Coruña*

Ilmo. Sr. D. Daniel Carrasco Díaz.

*Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Málaga.*

Sra. D.ª Cristina Molíns de la Serna.  
*Jefa de Contabilidad Patrimonial.*  
*Dirección General del Patrimonio del Estado.*

Sra. D.ª Susana Casado Robledo.  
*Jefa del Área de Principios y Normas Contables Públicas de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.*  
*Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. Rafael Cortés Sánchez.  
*Consejero Técnico de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.*  
*Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.ª Arantxa López Cascante.  
*Consejera Técnica de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad*  
*Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.ª Ana María Garaulet Castillo.  
*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad. Intervención General de la Administración del Estado.*

## **COMPOSICIÓN DEL GRUPO DE TRABAJO DEL DOCUMENTO 7: «INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA PÚBLICA»**

### **Coordinador de la Ponencia:**

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz.  
*Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.*  
*Intervención General de la Administración del Estado.*

### **Secretaría-Ponente:**

Sra. D.ª Susana Casado Robledo.  
*Jefa del Área de Principios y Normas Contables Públicas de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.*  
*Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.ª Arantxa López Cascante.  
*Consejera Técnica de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.*  
*Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. José Carlos de Caso Fernández.  
*Jefe de Servicio de la Subdirección General de Dirección Y Planificación de la Contabilidad.*  
*Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.<sup>ª</sup> Soraya Martín Vélez.

*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

## **Componentes:**

Ilma. Sra. D.<sup>ª</sup> Rosario Martínez Manzanedo.

*Asesora Económico Financiera del Sector Público. Intervención General de la Administración del Estado.*

Ilma. Sra. D.<sup>ª</sup> Elvira Rodríguez Herrero.

*Jefa de la División de la Cuenta General del Estado del Tribunal de Cuentas.*

Ilmo. Sr. D. Enrique Corona Romero.

*Subdirector General de Normalización y Técnica Contable. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Ilmo. Sr. D. Javier Losa Ciganda.

*Interventor General de la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

Sra. D.<sup>ª</sup> Elena María Estrada González.

*Interventora de Administración Local.  
Jefa del Área de Administración Local de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Excmo. Sr. D. José Luis Graullera Micó.

*Representante del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.*

Excmo. Sr. D. Vicente Montesinos Julve.

*Catedrático de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Valencia.*

Ilmo. Sr. D. José Manuel Vela Bargues.

*Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia.*

Sr. D. José Luis Menoyo González.

*Adjunto al Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. Rafael Cortés Sánchez.

*Consejero Técnico de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad  
Intervención General de la Administración del Estado.*

## **COMPOSICIÓN DEL GRUPO DE TRABAJO DEL DOCUMENTO 8: «GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA»**

### **Coordinador de la Ponencia:**

Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz.

*Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

### **Secretaría-Ponente:**

Sra. D.<sup>a</sup> Arantxa López Cascante.

*Consejera Técnica de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. Alfredo Ramos Moreno

*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Paz Serrano Anguita.

*Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

### **Componentes:**

Ilma. Sra. D.<sup>a</sup> Rosario Martínez Manzanedo.

*Asesora Económico Financiera del Sector Público.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Ilma. Sra. D. Elvira Rodríguez Herrero.

*Jefa de la División de la Cuenta General del Estado del Tribunal de Cuentas.*

Ilmo. Sr. D. Pedro Martín Fernández.

*Interventor General de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.*

Ilmo. Sr. D. Jesús A. Loscos Puig.

*Interventor General de la Diputación de La Coruña.*

Sra. D.<sup>a</sup> Elena María Estrada González.

*Interventora de Administración Local.  
Jefa del Área de Administración Local de la Subdirección General de Dirección y  
Planificación de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.*

Ilmo. Sr. D. José Manuel Vela Bargues.

*Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia.*

Ilmo. Sr. D. Juan Francisco Martín Seco.

*Vocal Asesor*

*Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. José Luis Menoyo González.

*Adjunto al Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.*

*Intervención General de la Administración del Estado.*

Sra. D.<sup>a</sup> Susana Casado Robledo.

*Jefa del Área de Principios y Normas Contables Públicas de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad*

*Intervención General de la Administración del Estado.*

Sr. D. Rafael Cortés Sánchez.

*Consejero Técnico de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.*

*Intervención General de la Administración del Estado.*

**ANEXO V**  
**GLOSARIO DE TÉRMINOS**

## **ACTIVO Y ACTIVO PROPIO**

Activo propio es todo bien o derecho cuya titularidad corresponde a la entidad contable como consecuencia de sucesos pasados. Incluye, por tanto, los elementos entregados en cesión o en adscripción y excluye los recibidos en cesión o adscripción.

Activo es todo bien o derecho ‘integrado como tal en la contabilidad de la entidad, sean o no de su titularidad, del cual se espera que en un futuro contribuya directa o indirectamente a la consecución de los objetivos que constituyen su actividad. Incluye, por tanto, los elementos recibidos en cesión o adscripción y excluye los entregados en cesión o adscripción.

## **ACTO DE RECONOCIMIENTO Y LIQUIDACIÓN DE DERECHOS**

Es aquel acto, realizado o no por la entidad contable, mediante el cual se determina el importe a percibir por la misma como consecuencia de la realización de un ingreso presupuestario.

## **ACTO DE RECONOCIMIENTO Y LIQUIDACIÓN DE OBLIGACIONES**

Es el acto administrativo dictado por la Autoridad competente de la entidad contable, mediante el cual asume y cuantifica una deuda a su cargo como consecuencia de la realización de un gasto presupuestario.

## **AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS**

Es la expresión contable de la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiendo considerarse, igualmente, la obsolescencia que pudiera afectarlos.

## **APLICACIÓN AL PRESUPUESTO, IMPUTACIÓN PRESUPUESTARIA**

Es el proceso mediante el cual se anota, en los libros y registros que reflejan la liquidación del Presupuesto, una operación que corresponde a un gasto o ingreso presupuestario.

Dicha anotación será simultánea a la que se realice en las correspondientes cuentas patrimoniales o de gestión.

## **ATRIBUCIÓN PATRIMONIAL**

Acto jurídico por medio del cual una persona proporciona a otra una ventaja o un beneficio de carácter patrimonial.

## **AUTORIZACIÓN DE GASTO**

La Autorización, es la operación contable que refleja el acto, en virtud del cual, el Ministro o autoridad competente para gestionar un gasto con cargo a un crédito presupuestario, acuerda realizarlo, determinando su cuantía en forma cierta o de la forma más aproximada posible, cuando no puede hacerse de forma cierta, reservando, a tal fin la totalidad o una parte del crédito presupuestado. Este acto no implica aún relación con interesados ajenos a la entidad, pero supone la puesta en marcha del proceso administrativo.

## **BALANCE**

Es el Estado que presenta la posición patrimonial de una entidad en un momento determinado.

Se estructura a través de dos masas patrimoniales, activo y pasivo, desarrolladas cada una de ellas en agrupaciones que representan elementos patrimoniales homogéneos.

## **COBRO**

Toda entrada material o virtual de fondos en la tesorería de una entidad.

## **CONTABILIDAD PÚBLICA**

Es la parte de la microcontabilidad constituida por un conjunto de principios y normas aplicables a aquellos entes encuadrados dentro del sector público que desarrollan su actividad en el entorno de la misma.

## **COMPROMISO DE GASTO**

Es la operación contable que refleja el acto en virtud del cual la autoridad competente acuerda o concierta, según los casos, y tras el cumplimiento de los trámites que, con sujeción a la normativa procedan, la realización de obras, prestaciones de servicios, etc., previamente autorizados.

El importe por el que se acuerda el acto y por lo tanto el de la operación contable de compromiso, ha de estar, en todo caso, exactamente determinado al igual que las condiciones de realización de la obra, prestación del servicio, etc.

## **COMPROMISO DE INGRESOS**

Se entiende por compromiso de ingreso el acto jurídico por el que cualesquiera entes o personas, públicas o privadas, se obligan, de forma pura o condicionada, mediante un acuerdo o concierto a financiar total o parcialmente una determinada unidad de gasto presupuestario realizado por una administración pública.

## **CUENTAS DE OBLIGACIONES RECONOCIDAS EN LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO**

Cuentas patrimoniales que representan deudas ciertas contraídas con terceros por la entidad contable cuya situación y movimiento es coincidente con la reflejada en los pertinentes libros y registros de carácter presupuestario.

## **CUENTAS DE OTRAS OBLIGACIONES**

Cuentas patrimoniales que representan deudas ciertas o estimadas de la entidad contable que corresponden a obligaciones no presupuestarias o extrapresupuestarias.

## **CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL**

Es el Estado que presenta este resultado referido a una entidad y a un ejercicio.

Se estructura en dos corrientes (positiva y negativa), desarrolladas cada una de ellas en función de la naturaleza económica de cada operación, y recogiendo:

- La positiva: los ingresos y los beneficios de la entidad.
- La negativa: los gastos y las pérdidas de la entidad.

## **DERECHO A COBRAR**

Es un crédito actual de la entidad frente a terceros, surgido como consecuencia de acontecimientos pasados, en virtud del cual el deudor queda obligado a satisfacer a la entidad una determinada cantidad de dinero, en un momento concreto (vencimiento) y con las condiciones que se derivan de su soporte documental.

Este concepto engloba los derechos a cobrar presupuestarios y los derechos a cobrar no presupuestarios.

Son derechos a cobrar presupuestarios aquellos que se derivan de ingresos y de otros recursos destinados a financiar el gasto presupuestario de la entidad.

El reconocimiento de un derecho a cobrar presupuestario implica su imputación al correspondiente Presupuesto de ingresos.

Son derechos a cobrar no presupuestarios:

- Aquellos que deban ser no presupuestarios de acuerdo con la normativa vigente, y que no lo serán en el momento de su vencimiento.
- Los derechos no vencidos en fin de ejercicio derivados de ingresos devengados; estos derechos son no presupuestarios hasta la fecha de vencimiento.
- Los demás activos financieros hasta la fecha de su vencimiento.

## **DERECHOS DE PRESUPUESTOS CERRADOS**

Son aquellos derechos de cobro cuya aplicación presupuestaria corresponde a ejercicios presupuestarios anteriores.

## **DERECHOS DEL PRESUPUESTO CORRIENTE**

Son aquellos derechos de cobro cuya aplicación presupuestaria corresponde al ejercicio presupuestario en vigor.

## **DESPLAZAMIENTO PATRIMONIAL**

Es un término más concreto que el recogido en la definición de «atribución patrimonial», ya que requiere que la citada ventaja o beneficio se materialice en un bien dinerario o no dinerario, que cambia de titularidad, dejando así al margen toda atribución patrimonial que suponga para el beneficiario la evitación de un gasto.

## **ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA**

Es todo ente que, perteneciendo al sector público, tenga personalidad jurídica propia, Presupuesto de gastos e ingresos diferenciado y deba formar y rendir las cuentas en régimen de contabilidad pública.

## **ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO**

Es aquel Estado que presenta, con la debida separación, la liquidación del Presupuesto de gastos y la liquidación del Presupuesto de ingresos.

- La liquidación del Presupuesto de gastos, con arreglo a la estructura que presente dicho presupuesto, contendrá la siguiente información:
  - a) Los créditos totales autorizados, haciendo distinción entre los iniciales, modificaciones y definitivos.
  - b) Las obligaciones reconocidas netas con cargo a los mismos.
  - c) Los remanentes de crédito.
  - d) Los pagos realizados.
  - e) Las obligaciones reconocidas en el ejercicio y pendientes de pago al finalizar el mismo.
- La liquidación del Presupuesto de ingresos, con arreglo a la clasificación que presente dicho presupuesto, contendrá la siguiente información:
  - a) Las previsiones definitivas, haciendo distinción entre las previsiones iniciales, modificaciones y definitivas.

- b) Los derechos reconocidos netos.
- c) La recaudación neta.
- d) Los derechos cancelados por insolvencias y otras causas.
- e) Los derechos reconocidos en el ejercicio pendientes de cobro al finalizar el mismo.

## **FECHA DE CIERRE DEL PERIODO**

Ultima fecha correspondiente a un periodo contable. Dicho periodo puede ser o no igual al ejercicio contable cuya duración, actualmente, es coincidente con el año natural.

## **GASTOS**

Son aquellos flujos que configuran el componente negativo del resultado económico-patrimonial, producidos a lo largo del ejercicio por las operaciones conocidas de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia de la variación de activos o el surgimiento de obligaciones, que implican un decremento en los fondos propios.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al resultado citado de la entidad a través de cuentas de gestión. No debe confundirse con el término «gasto presupuestario»: existen gastos que no constituyen gasto presupuestario.

## **GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA**

Se identifica como un gasto con financiación afectada a toda aquella unidad de gasto presupuestario que —bien por su naturaleza o condiciones específicas, bien como consecuencia de convenios entre la entidad responsable de su ejecución y cualesquiera otras entidades, de carácter público o privado— se financie, en todo o en parte, mediante recursos concretos que en el caso de no realizarse el gasto presupuestario no podrían percibirse o, si se hubiesen percibido, deberían destinarse a la financiación de otras unidades de gasto de similar naturaleza o, en su caso, ser objeto de reintegro a los agentes que los aportaron.

## **GASTOS PRESUPUESTARIOS**

Son aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el Presupuesto de gastos de la entidad. Su realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en inversiones o en el vencimiento de obligaciones.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al resultado presupuestario de la entidad. No debe confundirse con el término «gasto»: existen gastos presupuestarios que no constituyen un gasto.

## **INGRESOS**

Son aquellos flujos que configuran el componente positivo del resultado económico-patrimonial, producidos a lo largo del ejercicio por las operaciones conocidas de naturaleza presupuestaria o no

presupuestaria, como consecuencia del incremento de los activos o de la disminución de las obligaciones que implican un incremento del patrimonio neto.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al resultado citado de la entidad a través de cuentas de gestión. No debe confundirse con el término «ingreso presupuestario»: existen ingresos que no constituyen ingreso presupuestario. Tampoco debe confundirse con el término cobro, es decir, un ingreso no debe identificarse con flujos de tesorería.

## **INGRESOS PRESUPUESTARIOS**

Son aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente Presupuesto, con origen en ingresos, en otros recursos o en el vencimiento de derechos de cobro no presupuestarios.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al resultado presupuestario de la entidad. No debe confundirse con el término «ingreso»: existen ingresos presupuestarios que no constituyen ingreso.

## **INMOVILIZADO**

Se entiende por inmovilizado, en sentido genérico, el conjunto de elementos patrimoniales reflejados en el activo, con carácter permanente y que no están destinados a la venta.

## **INMOVILIZADO INMATERIAL**

Aquel inmovilizado que se concreta en un conjunto de bienes intangibles y derechos susceptibles de valoración económica, que cumplen además las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios o constituyen una fuente de recursos del sujeto.

## **INMOVILIZADO MATERIAL**

Conjunto de elementos patrimoniales tangibles, muebles e inmuebles que se utilizan de manera continuada por el sujeto contable, en la producción de bienes y servicios públicos y que no están destinados a la venta.

## **INVERSIONES DESTINADAS AL USO GENERAL**

Los bienes integrados en ésta agrupación contable son elementos tangibles, constituyen uno de los productos derivados de la actividad de los entes públicos, y se caracterizan porque han de ponerse a disposición de los ciudadanos, constituyendo, de éste modo, una transferencia a la sociedad.

Deben cumplirse una serie de características:

- 1.<sup>a</sup> Estar incluidos en el dominio público.

- 2.<sup>a</sup> Si se trata de bienes destinados al uso general, depender jurídicamente de la tutela del sujeto contable.
- 3.<sup>a</sup> Si se trata de infraestructuras, haber sido realizadas con cargo a los respectivos Presupuestos o, haber sido recibidas de otro sujeto público o privado.
- 4.<sup>a</sup> Tener una vida útil que trascienda de un ejercicio económico.
- 5.<sup>a</sup> Ser utilizables directamente por la generalidad de los ciudadanos, sin más restricciones que las derivadas de la policía administrativa.

## **INVERSIONES EN BIENES COMUNALES**

Son aquellos bienes que siendo de dominio público, tienen un aprovechamiento limitado, exclusivamente, al común de los vecinos de un Municipio o Entidad local menor, determinados.

## **INVERSIONES GESTIONADAS PARA OTROS ENTES PÚBLICOS**

Son aquellos bienes que siendo adquiridos o construidos con cargo al Presupuesto de gastos de una Administración Pública, deben ser transferidos necesariamente a otra Administración una vez finalizado el procedimiento de adquisición o finalizada la obra y con independencia de que la Administración destinataria participe o no en su financiación.

## **OBLIGACIÓN A PAGAR**

Es una deuda actual cierta que supone un pasivo para la parte deudora proveniente de transacciones, acuerdos o acontecimientos de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria acaecidos en un tiempo pasado, en virtud de la cual la entidad se ha comprometido a realizar, al vencimiento de la misma, una prestación evaluada económicamente.

Este concepto engloba las obligaciones a pagar presupuestarias y las obligaciones a pagar no presupuestarias.

Son obligaciones a pagar presupuestarias aquellas que se derivan de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos presupuestarios en general, de las que se ha dictado el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación de acuerdo con la normativa aplicable.

El reconocimiento de una obligación a pagar presupuestaria implica su imputación al correspondiente presupuesto de gastos.

Aquellas obligaciones derivadas de gastos efectivamente realizados o de bienes y servicios efectivamente recibidos, para las que no se ha producido su aplicación al presupuesto de gastos siendo procedente la misma, se califican como obligaciones extrapresupuestarias.

Son obligaciones a pagar no presupuestarias:

- Aquellas que deban ser no presupuestarias de acuerdo con la normativa vigente, y que no lo serán en el momento de su vencimiento.

- Las obligaciones no vencidas en fin de ejercicio derivadas de gastos devengados o de bienes y servicios efectivamente recibidos; estas obligaciones son no presupuestarias hasta la fecha de vencimiento.
- Los demás pasivos financieros hasta el momento de su vencimiento.

## **OBLIGACIONES DE PRESUPUESTOS CERRADOS**

Obligaciones a pagar cuya aplicación presupuestaria corresponde a ejercicios presupuestarios anteriores.

## **OBLIGACIONES DEL PRESUPUESTO CORRIENTE**

Obligaciones a pagar cuya aplicación presupuestaria corresponde al ejercicio presupuestario en vigor.

## **OPERACIONES NO PRESUPUESTARIAS**

Son aquellas que:

- o bien no generan obligación a pagar o derecho a cobrar alguno,
- o bien generan una obligación a pagar no presupuestaria o un derecho a cobrar no presupuestario.

## **OPERACIONES PRESUPUESTARIAS**

Son aquellas que se derivan de la ejecución del Presupuesto, y que, por tanto, deben realizarse de acuerdo con los procedimientos presupuestarios legalmente establecidos.

## **PAGO**

Toda salida material o virtual de fondos de la tesorería de una entidad.

**PASIVO**

Ver obligación a pagar.

## **PATRIMONIO NETO**

Es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidas todas las obligaciones con terceros.

En el ámbito de la contabilidad pública, este término, con carácter general, se considera equivalente al de Fondos propios.

## **PRESUPUESTO DE GASTOS**

Constituye la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, puede reconocer la entidad durante el correspondiente ejercicio.

El término «obligaciones» está haciendo referencia a todo tipo de obligaciones a pagar exceptuadas las no presupuestarias.

## **PRESUPUESTO DE INGRESOS**

Constituye la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos que se prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio.

El término «derechos» está haciendo referencia a todo tipo de derechos a cobrar exceptuados los no presupuestarios.

## **PROVISIÓN POR DEPRECIACIÓN**

La provisión es un fondo que constituye el sujeto contable con objeto de paliar la posible depreciación de carácter reversible que puedan sufrir los bienes naturales que se encuentran registrados en su activo.

## **RECONOCIMIENTO DE UN DERECHO**

Es el proceso por el cual se incorpora al balance un elemento que cumple las características de definición de derecho a cobrar.

## **RECONOCIMIENTO DE UN GASTO**

Es el proceso de imputar al ejercicio un elemento que cumpliendo las características enunciadas en la definición del mismo satisface los siguientes requisitos:

- a) Que se haya producido un hecho contable que implique un decremento en el patrimonio neto de la entidad asociado a una variación de activos o surgimiento de obligaciones. El reconocimiento del gasto ha de realizarse simultáneamente al momento en que se registren las variaciones de activo u obligaciones que los mismos originan.
- b) Que la partida tenga un coste o un valor que pueda ser medido con fiabilidad. Dentro de este requisito cabe incluir el uso de estimaciones razonables como un método válido para cuantificar ciertos gastos.

El reconocimiento no puede ser sustituido en ningún caso por medio de notas u otro material explicativo.

## **RECONOCIMIENTO DE UN INGRESO**

Es el proceso por el cual se imputa al ejercicio un elemento que reuniendo las características de ingreso establecidas en la definición del mismo cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que se haya producido un hecho contable que implique un incremento en el patrimonio neto de la entidad asociado a un aumento de activos o disminución de obligaciones. El reconocimiento del ingreso ha de realizarse simultáneamente al momento en el que se registran los incrementos de activos o disminuciones de obligaciones que los mismos originen.
- b) Que el ingreso tenga un valor que pueda ser medido con fiabilidad.

El reconocimiento no puede ser sustituido en ningún caso por medio de notas u otro material explicativo.

## **RECONOCIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN**

Es el proceso por el cual se incorpora al balance un elemento que cumpla las características descritas en su definición.

## **RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL**

Es la variación de los Fondos Propios de la entidad producida en dicho periodo como consecuencia de sus operaciones de naturaleza presupuestaria y no presupuestaria.

Se determina por diferencia entre los ingresos y los gastos del período al que se refiere.

## **RESULTADO PRESUPUESTARIO**

Es la diferencia entre la totalidad de ingresos presupuestarios realizados durante el ejercicio, excluidos los derivados de la emisión y creación de pasivos financieros, y la totalidad de gastos presupuestarios del mismo ejercicio, excluidos los derivados de la amortización y reembolso de pasivos financieros.

## **RETRIBUCIONES EXPLÍCITAS**

Son aquellas cargas financieras de una deuda que se caracterizan por las siguientes notas:

- No forman parte del valor de reembolso de la deuda.
- Su vencimiento se puede negociar independientemente del que corresponde al valor recibido, pudiendo o no coincidir con el mismo.

En aquellas emisiones de deuda pública, con un único vencimiento de intereses explícitos, coincidente en el tiempo con la creación de la deuda o con el vencimiento del capital, los citados intereses deberán ser tratados, en todo caso, como retribuciones explícitas.

## **RETRIBUCIONES IMPLÍCITAS**

Son aquellas cargas financieras de una deuda que se caracterizan por las siguientes notas:

- Forman parte del valor de reembolso de la deuda.
- Están incorporadas en el título representativo de la deuda.
- Su vencimiento es el mismo que el correspondiente al valor recibido en el momento de perfeccionar la transacción, no pudiéndose negociar, en consecuencia, de forma independiente al mismo.

Su cuantificación se realiza mediante el cálculo de la diferencia que pudiera existir entre el valor de reembolso y el valor recibido.

## **SALDO PRESUPUESTARIO**

Es la magnitud que se obtiene añadiendo al resultado presupuestario del ejercicio, la variación neta de pasivos financieros presupuestarios.

## **SUBVENCIÓN**

Es todo desplazamiento patrimonial que tiene por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, así como las realizadas por éstas a una Administraciones Públicas, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los entes beneficiarios; afectada a un fin, propósito actividad o proyecto específico; con obligación por parte del destinatario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.

## **SUBVENCIONES CORRIENTES**

Son aquéllas que se destinan a financiar operaciones corrientes concretas y específicas. Pueden clasificarse a su vez en: subvenciones de explotación y otras subvenciones corrientes.

## **SUBVENCIONES DE CAPITAL**

Son aquéllas que tienen por finalidad mediata o inmediata, la financiación de operaciones específicas y concretas de formación bruta de capital fijo, de tal forma que su concesión implica que el beneficiario debe adquirir o construir activos fijos determinados previamente, pudiendo adoptar tanto la forma de entrega de fondos como la de bienes de capital ya formados; asimismo la finalidad puede ser la compensación de resultados negativos acumulados o la cancelación o minoración de elementos de pasivo.

## **SUBVENCIONES DE EXPLOTACIÓN**

Son aquellas subvenciones corrientes concedidas normalmente por una Administración Pública y excepcionalmente por un particular, a una unidad productora de bienes y servicios destinados a la venta con la finalidad de influir en los precios y/o permitir una remuneración suficiente de los factores

de producción, así como compensar resultados negativos de explotación producidos durante el ejercicio.

## **TRANSFERENCIA**

Es todo desplazamiento patrimonial que tiene por objeto una entrega dineraria en especie entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, así como las realizadas por éstas a una Administración Pública, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los entes beneficiarios, destinándose dichos fondos a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

## **TRANSFERENCIAS CORRIENTES**

Son aquellas transferencias que implican una distribución de renta para ser utilizadas en la financiación de operaciones corrientes no concretas ni específicas realizadas por el beneficiario.

## **TRANSFERENCIAS DE CAPITAL**

Son aquéllas transferencias que implican una distribución de ahorro y patrimonio y que se conceden para el establecimiento de la estructura básica, en su conjunto, del ente beneficiario.

## **VALOR DE EMISIÓN O EFECTIVO**

Es el importe de los capitales tomados a préstamo, en cuanto que es la cantidad que el prestamista pone a disposición de la Administración Pública deudora.

## **VALOR DE REEMBOLSO**

Es la cantidad a pagar en el momento del vencimiento de una deuda. Dicha cantidad, que debe figurar en el título representativo de la deuda, puede estar formada por el valor recibido en el momento de perfeccionar la transacción más unas retribuciones adicionales a pagar en el momento del vencimiento pactado en la misma.