

DOCUMENTO 1
PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS

PRESENTACIÓN DE LA INTERVENTORA GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

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.I.C.O.P. y S.I.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 1.990.

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 1.989, 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 II¹, 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 PÚBLICOS" 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 de 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 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. Como continuación de esta línea estratégica el Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la

¹ En el Anexo IV de la presente publicación.

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.

PURIFICACIÓN ESTESO RUIZ
Interventora General de la
Administración del Estado

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 referirnos 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 conceptualización, 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 contables 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 contables", 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 PÚBLICA²

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.

² El entorno de la contabilidad pública ha sido también objeto de análisis en el Documento nº 7 de Principios Contables Públicos, "Información económica-financiera pública", recogiendo el mismo en los párrafos 4 a 20 de dicho documento.

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 4º 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.

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:

1º. 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.

2º. 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.

3º. 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, al 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 presupuesto 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 nº 8. Dichas características son:

- a) Los recursos principales proceden de pagos efectuados por unidades que no esperan una contraprestación proporcionada o conmensurable.
- 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 publica".

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 Hacienda 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.

- 1º. Suministrar información para la toma de decisiones tanto en el ámbito político como en el de gestión.
- 2º. 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.

- 3º. 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.

- 4º. Mostrar los aspectos económicos de la gestión, poniendo de manifiesto:

- Los gastos e ingresos de explotación.
- La inversión realizada.

5º. Determinar el coste y rendimiento de los servicios públicos.

6º. Mostrar la situación patrimonial, entendida ésta con visión totalizadora, posibilitando el inventario del inmovilizado y la obtención del Balance Integral.

B) Fines de Control.

1º. 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.

2º. Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad y financiero.

3º. 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.

4º. 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.

5º. Posibilitar el control de eficiencia. entendida ésta como la consecución en forma satisfactoria de los objetivos y efectos previstos y asignados.

C) Fines de análisis y divulgación.

1º. Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.

2º. Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos.

3º. 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 períodos 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, ya 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 tergiversarse 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 PÚBLICOS³

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 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 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.

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 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. 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 plurianuales 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.