



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Grado en Administración y Dirección de Empresas

El marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública de 2010: Aspectos Principales

Presentado por:

José Antonio Alonso Vaz

Tutelado por:

María Begoña Villarroya Lequericaonandia

Valladolid, 12 de abril de 2016

ÍNDICE

1.	RESUMEN.....	3
2.	INTRODUCCIÓN.....	4
3.	EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. PRINCIPALES MODIFICACIONES.....	5
3.1	Breve reseña de la normalización contable de la empresa pública en España.....	5
3.2	Novedades más significativas del plan general de contabilidad pública de 2010 respecto del PGCP de 1994.....	7
3.2.1	Marco conceptual de la contabilidad pública.....	7
3.2.2	Nuevos estados de las cuentas anuales.....	9
3.2.3	Memoria de las cuentas anuales.....	10
3.2.4	Criterio de valoración del valor razonable.....	10
3.2.5	Valoración de infraestructuras, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico.....	11
3.2.6	Valoración de inversiones inmobiliarias y activos en estado de venta.....	11
3.2.7	Valoración del arrendamiento financiero.....	12
3.2.8	Valoración de activos y pasivos financieros.....	13
3.2.9	Valoración de activos construidos o adquiridos para otras entidades.....	13
3.2.10	Valoración de transferencias y subvenciones.....	14
4.	NOVEDADES EN EL MARCO CONCEPTUAL DEL PGCO Y DIFERENCIAS CON EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DEL 2007.....	15
4.1	Imagen fiel de las cuentas anuales.....	16
4.2	Requisitos de información a incluir en las cuentas anuales.....	17
4.3	Elementos de las cuentas anuales y los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.....	18
4.4	Principios contables y criterios de valoración.....	22
5.	CONSIDERACIONES FINALES.....	28
6.	BIBLIOGRAFÍA.....	30

1. RESUMEN

El objetivo principal que se persigue con este trabajo no es otro que acercarnos al conocimiento del marco conceptual del Plan General Contable de las entidades públicas, analizando los aspectos más característicos de este plan y su evolución por una parte, y efectuando una comparativa con el Plan General Contable de 2007 por otra, para ello y tras una introducción, se ha dividido el trabajo en dos partes.

En la primera parte, son objeto de estudio las principales modificaciones que se han llevado a cabo en el Plan General de Contabilidad Pública a lo largo del tiempo, es decir, se hace un seguimiento de su evolución a lo largo de los últimos años, destacándose en este sentido las últimas y más significativas modificaciones del Plan General Contable Público del 2010 con respecto al anterior, que es de 1994.

Las mayores necesidades informativas de la empresa pública respecto de la privada, han provocado que la segunda parte del trabajo se centre en el análisis de las principales y más significativas diferencias entre del marco conceptual del Plan General Contable Público, respecto al Plan General Contable de 2007. Al margen del lógico nivel de convergencia entre ambos planes, se tratará de comprobar la existencia de regulación específica para cubrir dichas necesidades.

Por último, como colofón final se presentan unas consideraciones finales obtenidas a raíz de los anteriores apartados, en las mismas se van a destacar los aspectos más importantes obtenidos en el trabajo.

The principal objective of this work is to be aware of the knowledge of the conceptual framework to the Accounting General Plan of the public entities, analyzing the most characteristic aspects in this plan and that evolution on the one hand, and performing a comparative with Accounting General Plan for 2007 on the other hand, for that and after the introduction, the work has been divided into two parts.

In the first part, the point of study will be to the main changes that Public Accounting General Plan has carried out during the time, that is to say, track their progress made over recent years, paying attention to the last

and most significant changes of the Accounting General Plan for 2010 compared with the previous, which is for 1994.

The second part of the work focuses on the analysis of the main and most significant differences between the conceptual framework of the Public Accounting General Plan for 2007. Regardless of the logic level of convergence between the two plans, it will seek to verify the existence of specific regulations to meet those needs.

Lastly, some final considerations be examined again as a wrap-up to the preceding points in the work, but at the same time the most important aspects will be highlight the most important aspects obtained in the resent work.

2. INTRODUCCIÓN

La elección de este tema para la realización del Trabajo de Fin de Grado vino por el interés suscitado de conocer cómo las entidades públicas españolas llevan a cabo el proceso de contabilización y de presentación de sus cuentas anuales.

Esto ha sido así, dado que a lo largo de los diferentes años que componen el grado de Administración y Dirección de Empresas, se estudia la contabilidad aplicada al sector empresarial, y no se hace ninguna consideración a los aspectos y metodologías utilizados en el Plan General de Contabilidad Pública, por lo que se van a tratar de buscar los nexos de conexión existentes entre ambas, al igual que las diferencias más significativas.

Los objetivos que se van a plantear son por una parte, el seguimiento de la evolución llevada a cabo por la contabilidad pública española a lo largo de los años, y sobre todo, las modificaciones recogidas en la última actualización del Plan General de Contabilidad Pública datada de 2010. Por otra parte, las novedades y diferencias en el marco conceptual que se recogen en dicho Plan Contable que serán objeto de comparación con el del Plan General de Contabilidad de 2007. Es decir, se persigue conocer cuál es su grado de convergencia con respecto al resto de empresas y cuál ha sido su evolución para lograrlo.

Los aspectos más importantes del trabajo que se va a efectuar, serán recogidos en las consideraciones finales

3. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA: PRINCIPALES MODIFICACIONES

3.1 BREVE RESEÑA DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE DE LA EMPRESA PÚBLICA EN ESPAÑA.

Antes de entrar de lleno en la descripción de las principales modificaciones, es apropiado hacer una breve referencia al camino seguido en España en la regulación contable pública en estos últimos años, para ello y basándonos en lo recogido por Nicolás Bravo (2008), y Unamuno (2001) nos permitimos recoger a continuación las siguientes reflexiones:

La contabilidad pública española ha progresado mucho a lo largo de las últimas décadas con el desarrollo de diversos proyectos de reforma. Entre ellos, el más importante ha sido el que da cumplimiento al objetivo de la normalización contable por parte de la administración pública, a raíz del cual, todas aquellas entidades del sector público han de aplicar los principios de la contabilidad pública. Es decir, todas las entidades públicas deberán de seguir los mismos principios contables cuando registren sus operaciones y presenten su información contable, lográndose así la presentación de unos estados financieros comparables.

El primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP, en adelante) fue aprobado mediante la Orden de 14 de octubre de 1981 por la que se aprueba, con carácter provisional, el Plan General de Contabilidad Pública. Se basó en el marco de los principios contables de aplicación a la empresa española, lo que logró un ajuste de los criterios contables entre la contabilidad de la empresa pública y la contabilidad de la empresa privada, se perseguía la modernización de los procedimientos contables para el tratamiento de la información.

De manera ya definitiva fueron aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda mediante la Orden de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, unos principios y

criterios de registro y valoración, dicho PGCP ha estado vigente hasta el año 2010, fecha en la que ha tenido lugar la última actualización del PGCP. Esta actualización ha sido realizada por la Intervención General de la Administración del Estado, adaptando la normativa a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (normativa emitida por la Federación Internacional de Contables), así como a la normativa contable empresarial aprobada en el 2007 (adaptándose de esta manera a los criterios recogidos en las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el International Accounting Standards Board).

Una de sus principales novedades de la última reforma llevada a cabo, ha sido regular la elaboración de cuentas anuales consolidadas de las entidades del sector público tanto a nivel estatal, autonómico o local, cuestión que ya había sido objeto de tratamiento en el ámbito empresarial, pero no había sido abordado por el sector público. Hay que añadir, que la introducción de las tecnologías de la información a la contabilidad pública ha logrado una modernización de este campo.

Hay una serie de factores con un papel muy relevante en el proceso de internacionalización que ha sufrido la contabilidad pública, entre ellos podemos destacar los siguientes:

- La interrelación económica, aplicable al conjunto de países de la Unión Europea y los demás países del mundo, se refiere a la globalización de las normas que regulan la contabilidad. Además, estas han de ser utilizadas por organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional o el Banco Mundial. Este hecho favorece el progreso de la normativa contable global, ya que los diferentes gobiernos trabajan en gran medida a nivel global.
- La revolución de la información a través de la mejora de las telecomunicaciones, los avances informáticos y la reducción de los costes. Todo ello ha supuesto una gran ayuda a la hora de afrontar barreras como la distancia o el tiempo de envío de la información, dejando de ser un problema.
- La creación dentro de los gobiernos de divisiones especializadas en la contabilidad del sector. Esta tendencia establecida de forma general por todos los países tiene su origen en los países

anglosajones. Se ha creado con el fin de reducir la brecha contable existente entre los el sector público y el privado y ayudar así a las entidades que operan a nivel internacional.

- Y por último, el empuje que han dado determinados foros encargados de facilitar el contacto y el intercambio de información entre profesionales y expertos en el ámbito de la contabilidad pública. Entre ellos destaca el Servicio de Gestión Pública de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos o el Instituto Europeo de Estudios de Gestión Avanzados.

3.2 NOVEDADES MÁS SIGNIFICATIVAS DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA DE 2010 RESPECTO DEL PGCP DE 1994.

A lo largo de este apartado se van a analizar las novedades más importantes que ha provocado la actualización del PGCP 2010, con respecto al anterior de 1994. Para ello y tomando como referencia las manifestaciones de Pérez Pérez (2011) -que efectúa un contraste sobre distintos aspectos diferenciadores entre ambos PGCP-, dedicaremos las páginas siguientes al estudio de las principales diferencias, en concreto: la inclusión del marco conceptual de la contabilidad pública en el PGCP, ya que anteriormente no existía; los nuevos estados de las cuentas anuales; nuevos aspectos de la memoria de las cuentas anuales; la inclusión del criterio de valoración del valor razonable; los aspectos novedosos de la valoración de infraestructuras, inversiones militares especializadas y el patrimonio histórico; la criterios de valoración aplicables a las inversiones inmobiliarias y activos en estado de venta; la valoración del arrendamiento financiero; la valoración de activos y pasivos financieros en función de una nueva clasificación; la normativa de valoración de activos construidos o adquiridos para otras entidades; y por último, la valoración de transferencias y subvenciones.

3.2.1 Marco conceptual de la contabilidad pública

El marco conceptual es la primera parte en la que está estructurado el PGCP y recoge los documentos que integran las cuentas anuales, los principios contables públicos, los requisitos de la información contable, las definiciones de los elementos de las cuentas anuales y los criterios

generales de registro y valoración de los mismos. Con todos ellos se quiere lograr que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

La inclusión del marco conceptual permite la armonización de los conceptos contables básicos, constituyendo un soporte para el análisis y la interpretación de las normas contables, es decir persiguiendo la utilidad y rendición de cuentas en la presentación de la información financiera.

En definitiva, con la instauración del marco conceptual, la contabilidad pone de manifiesto la existencia de una necesidad a la hora de dar un significado a los objetivos de la información contable, por ello se decidió crear dicho apartado, que engloba los conceptos teóricos y principios básicos que permiten la elaboración de unos estados financieros útiles.

No es hasta el 2010 cuando se incluye en el PGCP el marco conceptual de la Contabilidad Pública, en el cual se establecieron los grandes criterios que deben seguir las entidades, en referencia a la contabilización de las diferentes operaciones y en la preparación y presentación de los estados financieros. Además, incluye como parte del mismo, los principios contables que figuraban en el anterior PGCP, de 1994, pero con algunos cambios, como es la clasificación de estos principios entre los que tienen carácter patrimonial y los de carácter presupuestario. También, hay determinados principios regulados en 1994 que han perdido su carácter de principios contables en el PGCP 2010, pero siguen apareciendo en otros apartados del marco conceptual, entre ellos la correlación de ingresos y gastos y de registro que pasa a los criterios de registro o reconocimiento; el principio de entidad contable al apartado de imagen fiel; y el principio de precio de adquisición que ha sido incluido como un criterio de valoración más.

Otra novedad a destacar es que en la “nueva” normativa se recogen las definiciones de los elementos de las cuentas anuales, los criterios de registro y reconocimiento contable de dichos elementos y los criterios de valoración. Según el marco conceptual, el proceso que se debe seguir a la hora de determinar el criterio contable aplicable para registrar las

diferentes operaciones que realice la entidad, ha de requerir la determinación de que si los elementos contables que están asociados a esas operaciones, cumplen las definiciones incluidas en el marco conceptual. Y por decreto si además cumplen los criterios de registro y reconocimiento contable, entonces, se aplicará el criterio de valoración correspondiente para cuantificar el valor por el que se deben registrar las operaciones.

3.2.2 Nuevos estados de las cuentas anuales.

En el PGCP 2010 se han incluido en las cuentas anuales junto al balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

El estado de cambios en el patrimonio neto informa de las variaciones producidas en los recursos propios de la entidad contable y está compuesto de tres partes: el estado total de cambios en el patrimonio neto, el estado de ingresos y gastos reconocidos y el estado de operaciones con la entidad o entidades propias. Distinguiéndose el estado de ingresos y gastos reconocidos, que muestra la variación total producida durante el ejercicio, tanto de los que son imputados al resultado del ejercicio como de los que son registrados en el patrimonio neto para posteriormente ser traspasados al resultado del ejercicio en el que se realizan los mismos.

El estado de flujos de efectivo informa del origen y destino de los movimientos realizados por todas las entidades del sector público, en las partidas monetarias de activo representadas por el efectivo y otros activos líquidos, además de indicar la variación neta experimentada por estas durante el ejercicio. Estos movimientos se encuentran agrupados por tipos de actividades, pudiéndose distinguir entre flujos de efectivo de las actividades de gestión, de inversión y de financiación. También, el flujo de efectivo de las actividades de gestión nos permite realizar su comparación con el resultado económico patrimonial, calculándose a partir de los términos del principio de devengo, o con el resultado presupuestario corriente que es obtenido en términos de derechos y obligaciones.

3.2.3 Memoria de las cuentas anuales

La memoria incluye la información explicativa y descriptiva de los diferentes criterios que ha adoptado la entidad contable, además de diversas operaciones relevantes producidas a lo largo del ejercicio económico.

En el PGCP 1994 la información que se encontraba en la memoria era numérica, y ahora, en el PGCP 2010 se ha añadido información descriptiva, lo que permite enriquecer considerablemente el contenido de las cuentas anuales y además, esto posibilita un mayor análisis de la información financiera.

Cabe destacar el hecho de la inclusión de información relacionada a los costes de las actividades que desarrolla la entidad contable, como los indicadores de gestión para determinar el cumplimiento de los objetivos propuestos por la entidad. También, que las entidades públicas que están sometidas al PGCP 2010, no siguen la guía del principio de ánimo de lucro, que es seguido en el mundo empresarial.

Por lo tanto, se da respuesta a una necesidad de estas entidades en la que la información tradicional de la contabilidad era insuficiente y ha sido completada, centrándose en la contabilidad presupuestaria y además de la información económico patrimonial, a través de informes como son los de costes e indicadores de gestión, que permiten determinar si la entidad contable ha logrado los objetivos asignados, normalmente dirigidos a la prestación de servicios públicos y no a la obtención de un beneficio económico.

3.2.4 Criterio de valoración del valor razonable

Los criterios de valoración vienen englobados dentro del marco conceptual y se utilizan para cuantificar el valor por el que se hay que registrar las diferentes operaciones. Dentro de estos está incluido el criterio del valor razonable, definido como el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo entre las partes que realizan una transacción, debidamente informadas e independientes, y además, no se añadirán a este valor los costes de transacción en los que se pueda incurrir si se transfiere el elemento patrimonial.

Lo que sucedía en el PGCP 1994 era que el precio de adquisición era un principio contable que había que aplicar, por el contrario, el PGCP 2010 no lo califica como principio contable, sino que es otro criterio más de valoración para utilizar en la valoración de las operaciones, por lo que pierde el criterio de exclusividad.

En el PGCP 1994 la entidad que recibía un bien o derecho por una cesión, lo registraba por el valor venal, pero en el plan actual esta lo hace por el valor razonable.

3.2.5 Valoración de infraestructuras, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico

El PGCP 2010 incluye normas, modificando el criterio de contabilidad con respecto al PGCP 1994, en referencia a los casos particulares de inmovilizado material en las que están agrupadas las infraestructuras, las inversiones militares especializadas de naturaleza material y el patrimonio histórico. Esto es así ya que en el anterior plan, dichos bienes debían aparecer en el balance de la entidad una vez que entraban en funcionamiento, con excepción de los bienes del patrimonio histórico, los cuales podían aparecer activados si eran destinados fundamentalmente a la prestación de servicios públicos o administrativos.

En el último plan, estos bienes han de activarse como los demás bienes del inmovilizado, sin tener que darlos de baja en el balance una vez entrado en servicio, a excepción de los bienes del patrimonio histórico, cuyo valor no pueda ser determinado fiablemente, hecho que se verá reflejado en la memoria de las cuentas anuales.

Todos ellos han de registrarse en la contabilidad cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de un activo establecidos en el marco conceptual, y se valorarán de acuerdo con lo que establecen las normas de reconocimiento y valoración del inmovilizado material.

3.2.6 Valoración de inversiones inmobiliarias y activos en estado de venta

El último PGCP ha regulado la obligación de informar sobre determinados elementos patrimoniales con una finalidad concreta, cuando sean utilizados por la entidad contable.

Por una parte, se tiene que valorar de manera independiente de las inversiones inmobiliarias que se recogen como los inmuebles que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones. Si bien los criterios para el registro contable de las inversiones inmobiliarias no se diferencian de los previstos con carácter general para el inmovilizado material, a pesar de que el propósito perseguido con ellos es distinto al de los diferentes elementos del inmovilizado material que la entidad posee para el desarrollo de sus actividades.

Además, se ha establecido obligatoriamente el hecho de que hay que informar separadamente en el balance de situación de la entidad, de la existencia de estos elementos patrimoniales.

Por otra parte, se establece un registro independiente para los elementos denominados “activos en estado de venta”, que son aquellos elementos no financieros, clasificados inicialmente como no corrientes y cuyo valor contable se recuperará a través de una transacción de venta, en vez de por su uso continuado. Deben de estar disponibles en condiciones actuales para su venta inmediata para estar clasificados en esta categoría.

Se considerarán activos en estado de venta a aquellos activos disponibles para su venta inmediata, sujetos a las condiciones habituales para la venta y siendo esta muy probable. Además, se considera venta altamente probable cuando sucede que la entidad está comprometida por un plan para vender el activo y se ha iniciado un programa para encontrar comprador y cerrar el trato, y que la venta de dicho activo ha de negociarse a un precio adecuado en función del valor razonable actual.

3.2.7 Valoración del arrendamiento financiero

Otro aspecto a tener en cuenta es la inclusión de una norma de valoración específica para los arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, que establece que cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se pueda deducir la

transferencia esencial de todos los riesgos y ventajas relacionados con la propiedad del activo que es objeto del contrato, el arrendamiento ha de calificarse como financiero. Para hacer esto más sencillo, se han incluido diversas conjeturas haciendo que si se cumple alguna de ellas, se considerarán transferidos los riesgos y ventajas del activo.

Con respecto al PGCP 1994, la forma de contabilizar los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero por parte de la entidad arrendataria ha cambiado, puesto que se consideraba un activo intangible para todos los casos del arrendamiento financiero, y ahora, es considerado el activo de acuerdo a la naturaleza de este, ya sea material o intangible. También, el pasivo reconocido como contrapartida del activo, tiene que ser registrado por el mismo importe que el activo.

3.2.8 Valoración de activos y pasivos financieros

Con anterioridad, el tratamiento contable que se llevaba en los instrumentos financieros, era el mismo para los que tenían igual naturaleza, pero el PGCP 2010 ha establecido la obligación de clasificarlos, primeramente como activos y pasivos financieros según la categoría prevista, aplicándose un tratamiento contable diferente para cada una de estas, y posteriormente, existe la posibilidad de volver a clasificar los instrumentos financieros solo que con algunas limitaciones.

Los activos financieros se clasifican en:

- Créditos y partidas a cobrar.
- Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
- Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
- Inversiones en patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- Activos financieros disponibles para la venta.

Y los pasivos financieros en:

- Pasivos financieros al coste amortizado.
- Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

3.2.9 Valoración de activos construidos o adquiridos para otras entidades

También existe un nuevo tratamiento aplicable a la valoración de activos construidos o adquiridos para otras entidades, así el PGCP 1994 decía

que los activos que eran adquiridos o construidos con cargo al presupuesto de la entidad contable, una vez que se había terminado el procedimiento de adquisición o terminada la obra, se tenían que transferir a otra entidad independientemente de si la entidad receptora participara o no en su financiación, teniéndolo que registrar como inmovilizado durante el tiempo de adquisición o construcción y dándolo de baja en el momento de la entrega a la entidad beneficiaria.

Pero ahora, el PGCP 2010 recoge que cuando los ingresos y los costes que vengan asociados al contrato o acuerdo de construcción se puedan estimar con suficiente fiabilidad, dichos ingresos derivados del mismo han de ser reconocidos en el resultado del ejercicio en base al grado de avance o de realización de la obra al final de cada ejercicio.

También, recoge que si los ingresos y los costes que están adjuntos al contrato o acuerdo de construcción no pudiesen ser estimados con fiabilidad, en este caso, los costes que van asociados a la construcción o adquisición de los activos serán reconocidos como existencias, y los ingresos serán registrados cuando se entreguen los activos a la entidad receptora.

3.2.10 Valoración de transferencias y subvenciones

Con la última actualización del PGCP se decidió incluir un tratamiento contable diferente tanto a las transferencias y subvenciones concedidas como a las recibidas, puesto que solo aparecían incluidos los criterios contables de las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Las subvenciones y transferencias concedidas por las entidades tienen que ser contabilizadas como gasto por estas desde el momento en que se tenga el conocimiento de que se cumplen las condiciones establecidas para su percepción por la entidad receptora. Además, si al cierre del ejercicio todavía queda pendiente alguna de las condiciones establecidas para su obtención por parte de la entidad beneficiaria, sabiendo que no va a haber ninguna duda sobre su cumplimiento en el futuro, hará que la entidad concedente dote una provisión por dichos importes con el fin de constatar el gasto.

Las transferencias y subvenciones recibidas se deben de reconocer como un ingreso por parte del beneficiario cuando el acuerdo de

asignación de dicha transferencia o subvención es a favor de este, y además, se cumplan con las condiciones que indican su disfrute, y también, no haya dudas sobre su percepción en la imputación en el presupuesto, que tiene coincidir con el momento en el que se dé la entrada de tesorería en la entidad beneficiaria. Y si se da con anterioridad, ha de conocerse de forma cierta que la entidad adjudicataria ya ha dictado el acto de reconocimiento de su obligación.

Por una parte, las subvenciones recibidas se deben contabilizar como ingresos directamente imputables al patrimonio neto en una partida específica, a través de la imputación al resultado del ejercicio sobre una base sistemática y racional y en consonancia con los gastos derivados del tipo de subvención que se trate, por lo que hay que tener en consideración el fin último de dichas concesiones. Por otra parte, las transferencias que se reciban han de ser imputadas en el resultado del ejercicio en el que sean reconocidas.

Cabe destacar que con la introducción de dichos cambios en el último PGCP se ha cooperado con la transparencia de las cuentas públicas, permitiendo el registro de todas las operaciones de estas con el uso normalizado de criterios contables y aumentando la información incluida en los estados financieros de dichas entidades, y así, se ha conseguido satisfacer de una manera más adecuada las diferentes necesidades de información de los distintos destinatarios de las cuentas anuales.

4. NOVEDADES EN EL MARCO CONCEPTUAL DEL PGCP Y DIFERENCIAS CON EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DEL 2007

En el presente capítulo vamos a centrar el trabajo en el análisis de las principales diferencias introducidas por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública en el Marco Conceptual, con respecto al marco conceptual recogido en el Plan General de Contabilidad (PGC, en adelante).

El contenido de éste se encuentra dividido en seis apartados, que son “Imagen Fiel de las Cuentas Anuales, Requisitos de Información a Incluir en las Cuentas Anuales, Principios Contables, Elementos de las

Cuentas Anuales, Criterios de Registro o Reconocimiento y Criterios de Valoración”, que agruparemos en diferentes apartados a continuación para llevar a cabo la explicación, y se basan principalmente en los aspectos analizados en los trabajos de Nicolás Bravo (2011) y Brusca y Martín (2011), junto con lo que recoge tanto el PGCP 2010 y el PGC 2007.

4.1 IMAGEN FIEL DE LAS CUENTAS ANUALES

Es el primer apartado del marco conceptual y se refiere al objetivo que se tiene que alcanzar por las cuentas anuales, que no es otro que la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. Para conseguir todo esto, es necesario cumplir con los requisitos de la información y principios contables que están incluidos en el marco conceptual.

Cabe destacar que para lograr esa imagen fiel por parte de las entidades, se ha de atender tanto a la realidad económica como a la forma jurídica para realizar la contabilización de todas las operaciones que se lleven a cabo, por lo que se determina que en el tratamiento contable prevalezca el fondo económico sobre el mecanismo jurídico.

Como ya se ha comentado con anterioridad, se han incluido dos nuevos documentos a las cuentas anuales, que son el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, a los que ya estaban en el PGCP 1994, que son el balance, la cuenta de resultados económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Esta nueva inclusión que se ha hecho ha sido con el objetivo de informar de las variaciones que se producen en los recursos propios de las entidades, para el caso del estado de cambios en el patrimonio neto; y para el caso del estado de flujos de efectivo, conocer el origen y el destino de las partidas monetarias de activo que hayan sufrido algún movimiento, representadas por el efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

Además, nos encontramos la definición de entidad contable, que es todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio que debe formar y rendir cuentas. Aunque ha perdido la categoría de principio contable,

sigue apareciendo como un requisito dentro del marco conceptual. También hay que añadir la inclusión de dos disposiciones relacionadas con la información adicional, que han de ser recogidas en la memoria de las cuentas anuales para lograr dicha imagen fiel, y son, que los criterios del PGCP 2010 no sean suficientes para lograrla, y la consideración de improcedente a la hora de aplicar alguno de los criterios en orden para conseguirla.

Al margen de la definición de entidad contable, o la inclusión del estado de liquidación del presupuesto entre las cuentas anuales, todo lo regulado es similar a lo reconocido en el PGC, con la excepción de que en el PGCP el objetivo de las cuentas anuales, se define de manera diferente puesto que estas suministran información útil para la toma de decisiones económicas y constituyen un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que han sido otorgados. Y es por ello, que el PGCP 2010 hace una referencia específica a la forma en la que hay que presentar las cuentas anuales, puesto que es el objetivo de información que tiene la contabilidad pública.

4.2 REQUISITOS DE INFORMACIÓN A INCLUIR EN LAS CUENTAS ANUALES

En el segundo apartado se incluyen los requisitos o las características que tiene que cumplir la información que se incorpora en las cuentas anuales, ya que tienen que cumplir con las necesidades de los destinatarios, estos requisitos son claridad, relevancia y fiabilidad.

Del requisito de la claridad se destaca que el contenido de las cuentas anuales ha de ser entendible por los destinatarios de estas.

Del requisito de relevancia se especifica cómo se ha centrado en la teoría de la utilidad, ya que hace referencia a cómo la información contable deberá servir para los análisis y las evaluaciones que se realicen. También, este requisito incluye el criterio de la oportunidad de la información y el criterio de materialidad, que nos determinan que puedan estar disponibles para los receptores en el tiempo adecuado, y que para estos, no se elimine ninguna información que los haga tomar diferentes decisiones a las que se tomarían con toda la información presente, respectivamente.

Del requisito de fiabilidad se distingue la elaboración de la información contable sin ningún tipo de error material y sesgo, ya que esto provocaría una elaboración objetiva y con todos los datos necesarios. Además, hay que destacar la importancia del fondo económico sobre la forma jurídica, teniendo en cuenta la prudencia a la hora de elaborar las estimaciones y valoraciones cuando se realicen en situación de incertidumbre.

Tanto el requisito anterior como el de relevancia son recogidos tanto para el sector mercantil en el PGC como para las entidades públicas en el PGCP.

Del requisito de la comparabilidad se señala el hecho de que la información ha de ser comparable con la de otras entidades y también con la de la propia entidad pero de diversos ejercicios.

4.3 ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES Y LOS CRITERIOS DE REGISTRO O RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES

En el cuarto y quinto apartado del marco conceptual se encuentran los elementos y los criterios de reconocimiento de las cuentas anuales.

Se va a comenzar hablando de los elementos de las cuentas anuales para los cuales incluyen algunas definiciones de los elementos relacionados con el patrimonio y la situación financiera de la entidad, que están registrados en el balance, y son los activos, pasivos y el patrimonio neto.

- Los activos se definen como los bienes, derechos y otros recursos que son controlados de forma económica por la entidad, siendo el resultado de sucesos pasados y por los que probablemente la entidad obtenga algún rendimiento o un potencial servicio en el futuro, siendo esto último propio de estas entidades.

A partir de esto, se ha llegado a la conclusión de que existen dos clases de activos, los portadores de rendimientos económicos futuros, relacionados con el desarrollo de la entidad de una actividad comercial; y los portadores de potencial de servicio, los cuales la entidad posee con el fin de crear flujos económicos sociales para beneficiar a la colectividad.

Por tanto, las entidades más comunes en la contabilidad pública son las que se encuentran sujetas al segundo tipo de activos, y con carácter excepcional se encuentran las entidades sujetas al primer tipo de activos.

- Los pasivos se encuentran definidos como las obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción es probable que se deba producir una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio.
- El patrimonio neto está definido como la parte residual de los activos de la entidad después de haber deducido todos sus pasivos.

En él se encuentran incluidas todas las aportaciones que se hayan realizado por la entidad o entidades propietarias, con la excepción de que estas reúnan la característica de pasivos, para lo cual, han de clasificarse como tales.

Además, las definiciones que están reflejadas en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, en relación con el resultado económico y otros ajustes realizados en el patrimonio neto. Los elementos que vamos a definir son los ingresos y gastos, que añaden mayores partidas que de forma transitoria se registran en el patrimonio neto hasta el momento que haya que traspasarlas a la cuenta del resultado económico patrimonial. Además, los ingresos y gastos tienen que imputarse al resultado económico patrimonial del ejercicio, a no ser que tenga una imputación directa al patrimonio neto, que hará que se destinen a ahí. Definiéndoles como:

- Ingresos a los incrementos de patrimonio neto de la entidad que no tenga su origen en las aportaciones de la entidad o entidades propietarias.

A no ser, que como excepción la norma de reconocimiento y valoración, que corresponde a la segunda parte del actual PGCP, nos indique que hay que registrar las aportaciones recibidas como ingresos y no como patrimonio neto.

- Gastos a las disminuciones en el patrimonio neto de la entidad que no sean originarias de devoluciones de aportaciones patrimoniales a la entidad o entidades propietarias.

Los criterios de reconocimiento de las operaciones en los subsistemas de contabilidad económico patrimonial y de contabilidad presupuestaria no coinciden, aunque estén incluidos en el sistema de contabilidad pública, y por lo que se destacan las definiciones de gastos e ingresos presupuestarios de los conceptos de ingresos y gastos, puesto que los primeros hacen referencia al subsistema de contabilidad presupuestaria, y los segundos al subsistema de contabilidad económico patrimonial.

Para finalizar con los elementos de las cuentas anuales, están incluidas las definiciones de los elementos que afectan a los movimientos de tesorería, reflejados en el estado de flujos de efectivo. Dichos elementos son los cobros y pagos, que se definen por los flujos de entrada y salida de efectivo, suponiendo un aumento o disminución de la tesorería de las entidades.

Con respecto a los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, se tienen que cumplir unas condiciones para que se puedan añadir a la contabilidad los distintos elementos de las cuentas anuales, comprobándose con anterioridad el cumplimiento de las definiciones indicadas en los elementos de las cuentas anuales.

A los activos se les exigen dos condiciones a la hora de reconocerles contablemente. Estas se refieren a la necesidad de que en un futuro la entidad obtenga los mismos rendimientos económicos o potenciales de servicio y a que estos se puedan valorar con fiabilidad. Y a los pasivos se les exige que en su vencimiento y para liquidar las obligaciones, haya que dar o ceder, recursos que incorporan los rendimientos económicos o el potencial de servicio, y también para que se pueda determinar fiablemente el valor.

Los ingresos han de ser reconocidos cuando la cuantía de los incrementos de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad pueda determinarse fielmente. Y para los gastos han de ser cuando se produzcan disminuciones en las cuantías de los recursos

económicos o del potencial de servicio valorándolos también fielmente. Además, los ingresos y gastos que se produzcan de forma directa o en conjunto de las diversas operaciones u otras acciones económicas, han de ser registrados en el mismo periodo de tiempo.

En este apartado se ha recogido también una regla especial que relacionada con el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos reflejados en la realización del presupuesto. Dicha regla permite a las entidades la identificación de los elementos cuando surjan los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos e ingresos presupuestarios, por lo que en la fecha de cierre se han de reconocer los diferentes activos, pasivos, ingresos y gastos que han sido devengados hasta esa fecha por la entidad.

También se encuentran normas de carácter específico relacionadas con el reconocimiento de los elementos que han de imputarse al estado de liquidación del presupuesto, es decir, la identificación de los diferentes gastos presupuestarios tiene que realizarse cuando se determine el acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria adecuado, y para el caso de los ingresos, cuando se determine el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho de cobro o documento equivalente que lo certifique.

Por su parte, las transferencias y subvenciones recibidas por la entidad se imputarán al presupuesto cuando produzcan un incremento del activo en el que se materialicen, es decir, cuando se produzca la entrada de tesorería en la entidad receptora. Destacan como excepciones el hecho de que se puedan reconocer las transferencias y subvenciones recibidas cuando la entidad concedente ha determinado su obligación, y también, en el caso de las transferencias y subvenciones nominativas, el hecho de que se pueda reconocer como ingreso presupuestario las entregas a cuenta al principio de cada periodo.

Tanto el PGCP y el PGC definen igualmente los conceptos de ingresos y gastos, lo que permiten diferenciar los ingresos y gastos que componen la cuenta de resultado económico con los que se imputan de forma directa en el patrimonio neto. Se destaca también, que esos ingresos y gastos mencionados no han de ser confundidos con los ingresos y

gastos presupuestarios, ya que estos últimos afectan a la contabilidad presupuestaria y están reflejados en los créditos concedidos en el presupuesto de la entidad para la realización de las políticas públicas y los recursos con los que esos gastos serán financiados, por lo que serán únicamente de ámbito público y proceden de la información presupuestaria presentada por las entidades.

También, los criterios de reconocimiento de los elementos que forman los estados financieros patrimoniales son definidos de igual forma que en el PGC. Destacando como aspecto clave la determinación del reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos y gastos, puesto que son la forma más fiable a la hora de valorar los elementos que son objeto de transacción, ya que incorporan rendimientos económicos o servicios futuros. Además, hay que tener en consideración que el reconocimiento que se haga de los elementos de contabilidad patrimonial, que tienen reflejo en la ejecución del presupuesto, ha de producirse cuando los actos de comprobación de gastos e ingresos presupuestarios lo dictaminen.

4.4 PRINCIPIOS CONTABLES Y CRITERIOS DE VALORACIÓN

Los principios contables se encuentran en el tercer apartado del marco conceptual.

El PGCP 2010 ha realizado un esfuerzo grande para clasificar los principios contables en dos grupos, los que tienen carácter patrimonial y los de carácter presupuestario, es decir:

Los que tiene carácter patrimonial, coinciden con los recogidos por el PGC, e incluyen los principios de gestión continuada, de devengo, de uniformidad, de prudencia, de no compensación y de importancia relativa.

- El principio de gestión continuada determina que la entidad continuará con la actividad desarrollada por tiempo indefinido, a no ser que se diga lo contrario.
- El de devengo considera que las transacciones y otros hechos económicos se reconocen en función de la corriente real de bienes y servicios, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera de estos. Aquí están recogidos los activos,

pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos. Además, si dicha corriente de bienes y servicios no puede reconocerse con facilidad, se asignarán los gastos o los ingresos cuando haya variaciones en los activos o pasivos que les influyen.

- El principio de uniformidad adopta un criterio contable dentro de las diferentes alternativas que se permiten, además de ser mantenido en el tiempo y aplicado en todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características. Si se produjera alguna alteración en los criterios usados, habrá que constatarlo en la memoria con la correspondiente indicación de la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación en las cuentas anuales.
- El de prudencia indica que hay que mantener el grado de precaución a la hora de hacer las diversas estimaciones cuando hay incertidumbre, para que los activos o los ingresos y las obligaciones o los gastos no se sobrevaloren o infravaloren. También, hay que tener en cuenta que los gastos e ingresos contabilizados pero no realizados no van a tener ninguna incursión en el presupuesto y solo afectarán al resultado económico patrimonial.
- El principio de no compensación establece que no se pueden compensar las partidas de activo y pasivo del balance, ni las de gastos e ingresos que componen la cuenta de resultado económico patrimonial o el estado de cambios en el patrimonio neto, y han de ser valoradas por separado los diferentes elementos que integran las cuentas anuales.
- El de importancia relativa manifiesta que la aplicación de los principios y criterios contables ha de estar regida por la importancia, en términos relativos, puedan presentar. Por lo que se podrá no aplicar alguno de ellos siempre y cuando no se altere la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos, para que siga aportando la imagen fiel de la situación patrimonial de la entidad. Además, se podrán agrupar los importes que tengan una menor importancia con otros de igual naturaleza.

Y los de carácter presupuestario, que son específicos para las entidades públicas, incluyen el de imputación y el de desafectación.

- El principio de imputación presupuestaria establece que los ingresos y gastos presupuestarios han de ser imputados en función de su naturaleza económica, y en concreto los gastos con la finalidad que se quiere conseguir. Además, las obligaciones presupuestarias van a estar vinculadas al hecho que genera la obligación, y por su parte, los derechos presupuestarios lo estarán a su reconocimiento o liquidación.
- Y el de desafectación dice que no hay una asociación entre las diferentes partidas de ingresos y gastos presupuestarios, a excepción de los casos de financiación afectada, ya que en este caso, los ingresos que se han obtenido han de destinarse para la financiación de determinados gastos que son específicos, y no podrán ser destinados a otro fin.

Esta clasificación en dos grandes grupos es muy importante, ya que pone de manifiesto los diferentes criterios que hay que utilizar en los dos subsistemas de registro que componen el sistema de contabilidad pública, el de contabilidad económico patrimonial y el presupuestario, integrándolos y diferenciando las operaciones entre ellos. También, el criterio de la base de acumulación o devengo económico se usa para registrar la contabilidad económico patrimonial, y por el contrario, el criterio del reconocimiento de los derechos y obligaciones se aplica a la contabilidad presupuestaria.

Emanados con los principios contables mencionados anteriormente, surgen unos criterios de valoración que permiten la asignación de valor monetario de cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales.

Para determinar la cantidad por la que hay que registrar las operaciones, primero se debe de verificar si se cumplen las definiciones y los requisitos de reconocimiento que se incluyen en los apartados de Elementos de las cuentas anuales y de Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.

Para conocer el criterio a aplicar a la hora de registrar cada operación, se debe consultar la norma concreta de reconocimiento y valoración que corresponde en el PGCP 2010.

Se destaca la inclusión de los criterios de valoración tradicionales, que son el precio de adquisición o el coste de producción, además de otros como, el coste de un pasivo, el valor realizable neto, el coste de venta, el importe recuperable, el valor actual de un activo o de un pasivo, los costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero, el valor contable y el valor residual de un activo, y otros más novedosos como el valor razonable, el valor en uso y el coste amortizado. Todos ellos los definidos a continuación.

- El precio de adquisición es el importe de un activo u otros activos que ya han sido pagados o están pendientes de pago, además de cualquier coste relacionado directamente con la compra o puesta en funcionamiento del activo para su uso.
- El coste de producción es el importe del precio de adquisición de las materias primas y otros materiales utilizados, el de los factores de producción imputados directamente y la parte proporcional de los factores de producción de imputación indirecta que son incluidos en un activo, porque estos últimos dependerán del periodo en el que se hayan utilizado, ya sea en la producción, construcción o fabricación, basándose en la utilización de la capacidad de trabajo normal y en la puesta en funcionamiento del activo.
- El coste de un pasivo es el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda.

Estos tres primeros criterios, en el PGC se encuentran agrupados en uno, que es el criterio del coste histórico o coste, pero en el PGCP se diferencian cada uno de ellos como criterios independientes.

- El valor realizable neto se define como el importe que se puede obtener por la venta en el mercado de un activo, una vez deducidos los costes que se estiman necesarios para llevarla a cabo, y si es un producto en curso, además de los costes de venta, los costes que se estimen para terminar su producción, construcción o fabricación.
- Los costes de venta son los gastos que se atribuyen de forma directa a la venta de un activo por el hecho de haber tomado la decisión de vender. Se incluyen los gastos legales de transferencia

de la propiedad y las comisiones de venta, y se excluyen los gastos financieros.

- El importe recuperable es al mayor valoración entre el valor razonable menos los costes de venta y el valor en uso de un activo.
- El valor actual es definido como el valor de los flujos de efectivo tanto a recibir como a pagar en el transcurso normal de la actividad que desarrolla la entidad, actualizados al tipo correspondiente de descuento según sea un activo o un pasivo.
- Los costes de transacción son los gastos que se atribuyen a la compra o venta de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, una vez que la entidad realiza la transacción. Incluidas están las comisiones pagadas a intermediarios, como los corretajes o los gastos de intervención de fedatario público; y excluidas están las primas o descuentos que se obtienen durante la compra o emisión, los gastos financieros, los administrativos internos y los que se incurren por estudios y análisis.
- El valor contable es la cantidad por la que se tiene registrada en el balance a un activo o a un pasivo. Y además, para el caso de los activos se tiene que haber deducido la amortización acumulada y haberse realizado la corrección valorativa por deterioro que haya sido registrada.
- El valor residual es el importe actual que se puede obtener por la venta u otro tipo de disposición de un activo una vez que se han deducido los costes para la realización de esta, considerando que dicho activo cumpla con las condiciones necesarias para poner fin a su vida útil.

Vida útil se define como el tiempo que se espera utilizar un activo o el número de unidades de producción que se espera obtener por parte de la entidad. Y la vida económica de un activo es el tiempo que se espera que este sea utilizable o el número de unidades de producción que se esperan obtener de este.

- El valor razonable es el importe por el que se puede adquirir un activo o liquidar un pasivo entre las partes interesadas y previamente informadas que llevan a cabo una transacción en condiciones de

independencia mutua. Como referencia para calcular el valor se debe tomar un valor de mercado fiable utilizándose el precio de cotización de un mercado activo. Si no se dispone de dicho mercado, para determinar el valor razonable se utilizarán los modelos y técnicas de valoración, entre las que se incluyen las transacciones recientes entre partes independientes, las referencias al valor razonable de otros activos sustancialmente iguales, los descuentos de flujos de efectivo y los modelos aceptados para valorar opciones. Y si después de esto, el valor razonable sigue sin ser fiable, se valorarán los elementos por su precio de adquisición, coste de producción o coste amortizado, todo ello con su correspondiente explicación en la memoria de las cuentas anuales.

- El valor en uso es uno de los componentes del denominado importe recuperable de un activo, que es el importe mayor entre su valor razonable menos los costes de venta, y el valor en uso. Para obtener el importe recuperable hay que tener en cuenta el deterioro de valor de los elementos que pertenecen al inmovilizado material, a las inversiones inmobiliarias y al inmovilizado intangible, puesto que este se define como la cantidad que excede del valor contable de un activo a su importe recuperable.

También, la definición del valor en uso depende del tipo de activo del que se trate, ya que para los activos que introducen rendimientos económicos futuros para la entidad es el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad, y de su venta u otra forma de disposición, actualizado al tipo de interés sin riesgo del mercado; y para el caso de los activos portadores de potencial de servicio para la entidad es el valor actual del activo, determinado a través del coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de este coste para reflejar el uso ya realizado del activo.

Donde se encuentran algunas diferencias con el PGC es en los principios más novedosos. Por ejemplo el valor en uso se utiliza como una medida para aproximar el importe recuperable de un

activo a través de utilización en la entidad, en vez de lograrlo a través de la realización, que estaría representado por el valor razonable menos los costes de venta. Además, como sucede con la normativa privada, la existencia de una doble naturaleza por parte de los activos de las entidades públicas, obliga a considerar un valor en uso para los activos que poseen rendimientos futuros, calculándolo a partir del valor actual de los flujos de efectivo que se esperan obtener mientras el activo esté en la entidad, y otro valor en uso para los activos que son portadores de un potencial de servicio para la entidad, siendo este el valor actual del activo conservando su potencial de servicio y determinado por el coste de reposición neto, que es el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada, reflejando así el uso que ya ha tenido el activo.

- El coste amortizado es un método de valoración a posteriori para determinadas categorías de activos y pasivos financieros que se cancelarán en su vencimiento. Y se define como el importe al que fue valorado inicialmente un activo o pasivo financiero, menos los reembolsos de principal, más/menos, la parte que se imputa en la cuenta de resultado económico patrimonial a través del uso del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento, y menos cualquier disminución del valor por deterioro contemplada a través de una cuenta correctora de su valor, para el caso de los activos financieros.

5. CONSIDERACIONES FINALES

A lo largo de este trabajo hemos podido comprobar como el PGCP está en una línea de convergencia del PGC, pero que ha tenido que regular algunos aspectos específicos dando lugar a:

Con la entrada en la Comunidad Europea, se han tenido que ajustar las normas contables a aplicar a nivel internacional, ya que la comparativa ahora de las cuentas anuales ha de ser llevada a cabo en una perspectiva global. De igual forma esto fue seguido por la contabilidad empresarial.

La creación de un marco conceptual para el PGCP, ya que en el anterior no existía, y que tiene que ser seguido por todas las entidades públicas, para lograr una comparativa aceptable entre sus estados financieros.

Se ha llevado a cabo en el marco conceptual una organización más adecuada a la hora de preparar y presentar los estados financieros. Además, algunos principios calificados anteriormente como principios contables, en la actualidad ya no lo son, aunque siguen apareciendo como criterios que deben de seguir las entidades públicas. También se destaca la introducción del apartado donde se clasifican los elementos de las cuentas anuales, los criterios de registro y reconocimiento contable, y los criterios de valoración, los cuales han de seguir todas las entidades a la hora de realizar y registrar sus cuentas anuales.

Con la inclusión en las cuentas anuales del estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, que anteriormente no se encontraban, han ayudado a asemejar aún más las cuentas anuales de las entidades públicas a las de las empresas. Igualmente, en la memoria se ha añadido información descriptiva a la cuantitativa que aparecía antes, por lo que permite una mejor comprensión de lo que allí se recoge.

Una diferencia muy importante con el PGC es que las entidades reguladas por el PGCP del 2010 no siguen el principio de ánimo de lucro, que es el que se sigue en el mundo empresarial. Las entidades públicas se centran en lograr objetivos normalmente unidos con servicios públicos hacia los ciudadanos.

En los criterios de valoración se ha suprimido como principio contable el precio de adquisición, y lo establecen como otro criterio más de aplicación, por lo que ya no es un criterio exclusivo. También, el anterior PGCP no incluía ninguna norma de referencia sobre la valoración de los arrendamientos financieros, y con el actual esto ha cambiado, disponiendo de una regulación para dicho tipo de operaciones. Otro aspecto a tener en cuenta es la valoración de los activos y pasivos financieros, que previa clasificación según la categoría que les corresponda, se les aplicará un criterio contable, y anteriormente no pasaba, sino que se usaban los mismos instrumentos para todos los que

tenían la misma naturaleza, y además, esto se asemeja a la clasificación realizada por el PGC.

Además, las definiciones de los elementos, que tienen relación con la elaboración del presupuesto, se encuentran reflejadas en el estado de liquidación y son los gastos e ingresos presupuestarios. En este caso, los gastos suponen el uso de los créditos destinados en el presupuesto de la entidad, y los ingresos los recursos que financian los gastos presupuestarios de la entidad.

La mayor diferencia que encontramos con respecto al PGC es en la definición de activo, ya que el PGCP considera a los activos como elementos que no generan rendimientos económicos para la entidad, sino que benefician a la colectividad, puesto que el objetivo de las administraciones públicas no es el de lograr una rentabilidad económica, sino la de prestar servicios a la sociedad para lograr una mayor redistribución de la renta. Con la ampliación del concepto de activo se ha logrado incluir algunos bienes públicos como las infraestructuras públicas y los bienes que pertenecen al patrimonio histórico, dado que son activos portadores de servicios. Por su parte, en la definición de pasivo no se aprecia ninguna diferencia entre el PGC y el PGCP.

Por el contrario, aunque el patrimonio neto en el PGCP sigue las mismas orientaciones que el PGC, sí que se encuentra alguna diferencia, puesto que en el PGC se corresponde con la parte de recursos que es de los propietarios de la empresa, ya siendo por aportaciones realizadas o porque se ha ido generando a través de los beneficios obtenidos y no repartidos a lo largo de los años. Es aquí donde se encuentra dicha diferencia, dado que en las empresas públicas no existe el concepto de propietario en sí, porque se considera a todos los ciudadanos como propietarios, por lo que el concepto de patrimonio neto es la parte de recursos que no son exigibles por terceros y que por tanto son de la propiedad de los ciudadanos.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Brusca, I. y Martín, E. (2011): "Contabilidad pública vs. Contabilidad privada: la reforma de la contabilidad pública frente a la empresarial", Revista de Contabilidad y Dirección, Vol. 13, pp. 176-177.

- Montesinos Julvé, V. (1993): “Análisis de la Información Contable Pública”, Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol. XXIII, n. 76.
- Nicolás Bravo, V. (2008): “Líneas de reforma de la Contabilidad Pública en España”, Presupuesto y Gasto Público 51/2008, Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 231-237.
- Nicolás Bravo, V. (2011): “La reforma de la normativa contable de las entidades públicas en España. Plan General de Contabilidad Pública y Marco conceptual”, Revista Española de Control Externo, pp. 20-29.
- Pérez Pérez, J.A. (2011): “El nuevo Plan General de Contabilidad Pública y la normativa de desarrollo contable aplicable a las entidades integradas en el sector público administrativo estatal”, Presupuesto y Gasto Público 63/2011, Secretaría General de Presupuestos y Gastos, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 124-129.
- Unamuno (2001): “Capítulo 2: La dimensión internacional de la Contabilidad Pública”, La Dimensión Internacional de la Contabilidad Pública, pp. 71-75.

Disposiciones legales

- Orden de 14 de octubre de 1981 por la que se aprueba, con carácter provisional, el Plan General de Contabilidad Pública. Ministerio de Hacienda. Boletín Oficial del Estado, 29 de octubre de 1981
- Orden de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Boletín Oficial del Estado, 20 de mayo de 1994.
- Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Boletín Oficial del Estado, 28 de abril de 2010.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Ministerio de Economía y Hacienda. Boletín Oficial del Estado, 20 noviembre de 2007.