

TEMA 19: LA CONTABILIDAD PUBLICA Y LA PLANIFICACION CONTABLE. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PUBLICA: FINES, OBJETIVOS, ÁMBITO DE APLICACIÓN Y CARACTERISTICAS. CRITERIOS DE VALORACION

1. LA CONTABILIDAD PUBLICA Y LA PLANIFICACION CONTABLE

1.1 LA NORMALIZACION CONTABLE EN ESPAÑA

Son varios los autores que han tratado de delimitar el concepto de normalización contable a través de una definición, de todos ellos destacamos la de Tua Pereda y Larriba Díaz-Zorita: □ la normalización contable es la actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de información financiera, suministrando al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de auditarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación posible□ .

La contabilidad pública en España se caracterizaba, con carácter general, por el empleo de la partida simple, con un complejo sistema de registros contables que dificultaba cualquier intento normalizador con la contabilidad empresarial. Esta situación se ha mantenido durante muchos años a pesar de la obligación legal que existía de introducir el método de partida doble desde el siglo pasado.

La derogada Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911, en su artículo 75 establecía que: □ La Contabilidad del Estado se llevará por el sistema de partida doble□ . Todos los intentos que desde entonces se realizaron para poner

en práctica este planteamiento teórico no tuvieron éxito, siguiéndose dentro de la Administración del Estado, un sistema de contabilidad orientado básicamente al seguimiento y control de la ejecución y liquidación del Presupuesto, y que, a su vez, constituía un instrumento adecuado para el control de la legalidad. Esta concepción tradicional de la contabilidad pública llevó a identificarla con la □ contabilidad del Presupuesto□ o □ contabilidad presupuestaria□, careciendo por completo de un sentido económico y patrimonial.

La Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, reguló la contabilidad pública en su Título VI, artículos 122 a 139. De entre todos los preceptos, en relación con la normalización contable pública, hay que destacar el artículo 125 que atribuyó a la IGAE, como Centro Directivo de la contabilidad pública, las siguientes competencias:

- a) Someter a la decisión del Ministro de Hacienda el Plan General de Contabilidad Pública, al que se adaptarán las Corporaciones, Organismos y demás Entidades incluidas en el sector público, según sus características o peculiaridades.
- b) Promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en orden a la determinación de la estructura, justificación, tramitación y rendición de las cuentas y demás documentos relativos a la contabilidad pública, pudiendo dictar las circulares e instrucciones a que se refiere el artículo dieciocho de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración Civil del Estado.
- c) Aprobar los planes parciales o especiales de contabilidad pública que se elaboren conforme al plan general; así como los de Sociedades estatales respecto al plan general de contabilidad de la Empresa española.
- d) Inspeccionar la contabilidad de los Organismos del Estado, sean o no autónomos.

Por tanto, el tratamiento de la contabilidad pública en nuestro país es profundamente

legalista. Es al Ministro de Hacienda al que corresponde aprobar un Plan General de Contabilidad Pública, a través de una Orden Ministerial, y a la IGAE, promover la aprobación de Reglamentos en relación con determinados aspectos de la contabilidad pública, así como aprobar ella misma determinados planes de contabilidad, competencia que, en principio, debe materializarse a través de Resoluciones.

1.2 EL PRIMER PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PUBLICA

El primer Plan General de Contabilidad Pública (en lo sucesivo PGCP) se aprobó por Orden del entonces Ministerio de Hacienda, de 14 de octubre de 1981, autorizándose al Interventor General de la Administración del Estado, previa audiencia y conformidad de la Comisión Asesora para la implantación del PGCP, a introducir en él cuantas modificaciones aconsejase su experimentación.

El Plan aprobado, se aplicó provisionalmente y de manera experimental al subsector Estado a partir del 1 de enero de 1982. Consecuencia de dicha aplicación fue la aprobación de una nueva versión del PGCP mediante Resolución de la IGAE de 11 de noviembre de 1983.

El primer PGCP constituyó la base para iniciar el proceso de normalización contable pública en nuestro país, considerándose necesario no sólo normalizar dentro de su ámbito de aplicación, sino también de éste con el Plan de Contabilidad aplicable al sector empresarial.

El PGCP tomó como modelo el Plan empresarial, tanto en lo relativo a su estructura como en lo relativo a sus principios generales.

No obstante, resultó imposible una similitud completa entre los planes aplicables a los ámbitos privado y público, dado el diferente carácter de los sujetos a los que iban dirigidos.

La aplicación del PGCP revolucionó la contabilidad en su ámbito de aplicación, ya que introdujo por primera vez el método de la partida doble.

1.3 UN NUEVO SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE EN LA ADMINISTRACION DEL ESTADO

No ha sido posible implantar el método de la partida doble en la Administración del Estado hasta que los avances tecnológicos lo han permitido.

El sistema de información contable que se implantó en la Administración General del Estado con el Real Decreto 324/1986, intenta abarcar todas las operaciones de naturaleza económico - financiera que se den en su ámbito de competencias. Este sistema se caracteriza por lo siguiente:

- . Se trata de un sistema integrado.
- . Se trata de un sistema descentralizado, las funciones de gestión contable corresponden a cada centro contable que, a su vez, se establecen lo más cerca posible de cada centro responsable de la gestión económica.
- . Se basa en el método de la partida doble mediante la aplicación del PGCP.
- . El sistema se ha desarrollado sobre la base de un adecuado soporte informático, basado en el automatismo, es decir, los datos que debe recoger el sistema son registrados una única vez produciendo efectos en todos los lugares en que afectan los mismos.
- . El sistema se diseñó de forma que permitiese la simplificación de los procedimientos contable - administrativos mediante el registro y proceso de los datos objeto de contabilización en el punto más cercano posible a su generación, eliminando, en la mayoría de los casos, el movimiento físico de los documentos por envío de la información a través de medios informáticos y organizando archivos para la conservación de la documentación contable.
- . Por último, el sistema se diseñó pensando en la seguridad de su

funcionamiento.

Las oficinas que integran la organización contable descentralizada son:

. La IGAE, a través de la Subdirección General de Gestión Contable, que actuará como Central Contable.

. Oficinas de Contabilidad de las Intervenciones Delegadas en los Departamentos Ministeriales de carácter civil.

. Ordenación General de Pagos del Ministerio de Defensa.

. Oficinas Presupuestarias de los Departamentos Ministeriales.

. Oficina de Contabilidad de la Intervención Delegada en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

. Intervenciones Territoriales de las Delegaciones de Hacienda.

1.4 LAS INSTRUCCIONES DE CONTABILIDAD

El artículo 2 del Real Decreto 324/1986 que implanta el sistema de información contable dispone que □ los principios y asignación de competencias se desarrollarán por el Ministerio de Economía, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado □ □ . De acuerdo con ello, la IGAE elaboró y el Ministerio de Economía y Hacienda aprobó, diversas Instrucciones de Contabilidad.

Las Instrucciones constituyeron auténticos preceptos contables que regulaban hasta el último aspecto de una operación. No se puede decir que constituyeran en sí mismos elementos de normalización contable pública, sino únicamente que vinieron a desarrollar el sistema de información contable de la Administración del Estado. No obstante, sí se puede decir que □ normalizaron □ los procedimientos contables utilizados entre las distintas oficinas que integran la organización de la Administración General del Estado, lo cual contribuyó en cierta medida a la normalización contable.

1.5 EL PROCESO DE REFORMA DE LA CONTABILIDAD PUBLICA A PARTIR DE 1989

A) PRINCIPIOS CONTABLES PUBLICOS

Las tendencias más actuales de la contabilidad pasan por la elaboración de un marco conceptual constituido por un conjunto de principios que inspiren las normas y las prácticas contables. La identificación de esos principios y su definición para los sujetos de la contabilidad pública fue el primer paso del nuevo proceso de reforma de la contabilidad de nuestras Administraciones Públicas. Se definieron un total de doce principios, que actualmente se conocen con el nombre de □ principios contables públicos□ , y que quedaron recogidos en un documento que lleva el mismo nombre, editado por la IGAE en el año 1990.

La publicación de ese documento se inserta en una corriente normalizadora de ámbito mundial puesta de manifiesto tanto a través de Organizaciones Económicas Internacionales (ONU, UE) como a través de Asociaciones e Instituciones Universitarias y Profesionales (IASB, FASB) y recogida en nuestro país por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) en su documento □ Principios y Normas de Contabilidad en España□ .

Los principios contables públicos se pueden definir como □ macro - reglas□ o directrices de acuerdo con las cuales se ha de elaborar la información por las entidades sujetas a contabilidad pública.

Mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 18 de diciembre de 1990, se creó la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas con el cometido de formular normas contables que, como desarrollo de los principios contables públicos, determinaran el tratamiento contable de aspectos concretos de la contabilidad pública. Las normas contables que formule esta Comisión tienen el carácter de meras recomendaciones

para el conjunto de las Administraciones Públicas.

B) NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PUBLICA

La década de los años 90 comenzó con un proceso de transformación de la contabilidad empresarial, consecuencia de la reforma de la legislación mercantil a raíz de nuestra incorporación a las Comunidades Europeas. Este proceso culminó con un nuevo Plan General de Contabilidad aplicable al sector empresarial, aprobado a finales de 1990. Este nuevo Plan alteraba el modelo inicial adoptado por el primer PGCP.

El nuevo PGCP se aprueba mediante una Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994 que, en su artículo primero dice que el mismo se aprueba con el carácter de Plan marco para todas las Administraciones Públicas. Está inspirado en el marco conceptual elaborado a partir de los principios contables públicos.

De acuerdo con la Orden Ministerial que ha aprobado el nuevo PGCP, éste resultó aplicable con carácter obligatorio a partir del 1 de enero de 1995 a las entidades que conforman el sector público estatal (Administración General del Estado, sus Organismos autónomos y otras Entidades estatales públicas).

Posteriormente, deberán aplicarlo las entidades del sector público local; esta obligación tiene su origen en el artículo 184 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Las Comunidades Autónomas tienen competencias propias para determinar el régimen contable a aplicar, no existiendo, por tanto, precepto legal alguno que obligue a la aplicación del PGCP. No obstante, en la mayoría de las Leyes que regulan su régimen económico - financiero, existe una referencia expresa a un Plan de Contabilidad Pública debidamente coordinado con el Plan estatal.

1.6 NUEVAS TENDENCIAS DE LA CONTABILIDAD PUBLICA EN ESPAÑA

A) CONTABILIDAD ANALITICA

El proceso general de normalización contable alcanza también a la contabilidad analítica. El problema que se plantea a la hora de homogeneizar la contabilidad analítica en el sector público es la enorme disparidad de los entes que lo componen. Además, mientras en el caso de la contabilidad externa existe una amplia serie de principios y normas, tanto a nivel nacional como supranacional, en el caso de la contabilidad analítica son escasas las normas de actuación estandarizadas.

En el ámbito de la contabilidad analítica pública, el Grupo 9 ha quedado expresamente derogado por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el nuevo PGCP. Sin embargo, esto no quiere decir que se abandone este ámbito de la contabilidad. La IGAE ha puesto en marcha un conjunto de experiencias prácticas en el desarrollo de sistemas de contabilidad analítica, planteándose la implantación sistemática de técnicas de contabilidad analítica en el Estado y demás Administraciones Públicas, comenzando esta implantación de forma generalizada en el ámbito de la Administración Institucional. Surge así el proyecto llamado CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos).

B) NUEVOS SISTEMAS DE INFORMACION

La implantación en el año 1986 del Sistema de Información Contable y Presupuestaria (SICOP) en la Administración del Estado supuso un avance decisivo en la modernización de la contabilidad pública, complementado con el desarrollo de un Sistema de Información Contable para la Administración Institucional (SICAI) y el desarrollo posterior de nuevos subsistemas para el SICOP (control de pagos a justificar, cartera de valores, de endeudamiento, etc.)

A partir de 1991 se constató la necesidad de reformar dicho sistema con el fin de hacerlo más completo incorporando nuevos módulos y subsistemas que tuvieran en cuenta la necesaria correlación entre los procesos de gestión y la contabilidad. Así se empezó a

trabajar en el nuevo sistema de Información Contable para la Administración del Estado, el SIC□ 2. El SIC□ 2 se concibe como un sistema único que no sólo afecta a la contabilidad a nivel conceptual o a nivel de elaboración y suministro de información, sino que también afecta a los propios procedimientos y organización contable.

El nuevo SIC□ 2 se configura como un conjunto de subsistemas o áreas contables plenamente integrados e interrelacionados entre sí, soportado informáticamente en una base de datos central, gestionada por la Central Contable del sistema, y en bases de datos periféricas para las oficinas contables descentralizadas, debidamente conectadas con la base central, que darán soporte a los distintos subsistemas.

2. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PUBLICA: FINES, OBJETIVOS, AMBITO DE APLICACION Y CARACTERISTICAS

2.1 CONCEPCION, FINES Y OBJETIVOS

El nuevo PGCP aprobado por Orden Ministerial de 6 de mayo de 1994 se concibe como un Plan marco aplicable por aquellos entes pertenecientes al sector público.

El PGCP, como instrumento de un sistema contable que cubre las necesidades de una moderna gestión de los entes públicos, debe reflejar de manera sintética la información para poder alcanzar los fines de la contabilidad pública, esto es, fines de gestión, de control y de análisis y divulgación. Más concretamente esos fines abarcan los siguientes aspectos:

a) Fines de gestión:

. Mostrar la gestión desde un punto de vista presupuestario, así como, mostrar los aspectos económicos de la gestión.

. Gestión relativa al ámbito financiero del ente y mostrar la situación patrimonial.

b) Fines de control:

Permitir la rendición de todo tipo de cuentas, estados y documentos.

Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad y financiero, así como, los de economía, eficiencia y eficacia.

c) Fines de análisis y divulgación:

Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas del sector público y nacionales de España, así como, para analizar los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos.

2.2 AMBITO DE APLICACIÓN

El nuevo PGCP es aplicable a aquellos ente pertenecientes al sector público que desarrollan su actividad en un entorno con características propias que afectan a sus aspectos económico y jurídico.

En el aspecto económico las notas características se pueden resumir así:

La actividad consiste, bien en la producción de servicios destinados a satisfacer las necesidades de la colectividad, bien en la realización de operaciones de redistribución de la renta y la riqueza.

La forma de financiación está constituida por fondos públicos procedentes de pagos obligatorios, directos o indirectos, sin contraprestación proporcionada o medible. Si bien, en ocasiones, la financiación de la actividad puede proceder, en todo o en parte, de la venta de la producción.

Cualquiera que sea la actividad que se desarrolle, con la misma no se persigue lucro alguno.

Los medios de que se dispone para llevar a cabo la actividad son de titularidad pública.

El régimen jurídico aplicable a dichos Entes está constituido por un conjunto de normas que conforman el Derecho Administrativo que regula, entre otros aspectos, la actividad económico - financiera, sometida a un Presupuesto limitativo y vinculante y a controles de legalidad, financiero y de eficacia.

De acuerdo con estas notas y teniendo en cuenta la actual configuración del sector público español, son sujetos de la contabilidad pública y, por tanto, susceptibles de aplicación del PGCP, directamente o a través de la correspondiente adaptación, entre otros, los siguientes entes:

En el sector público estatal:

- Los Organos Constitucionales.
- La Administración General.
- Los organismos autónomos a que se refiere el artículo 4 del TRLGP.
- Las entidades públicas a que se refiere el artículo 6.5 del TRLGP.
- Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

En el sector público autonómico:

- La Administración General.
- Los organismos autónomos.
- Las entidades públicas con estatuto jurídico especial.
- Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

En el sector público local:

- La Administración General, es decir, la propia entidad local.
- Los organismos autónomos a que se refiere el artículo 145.2 de la Ley

Reguladora de las Haciendas Locales.

2.3 DESTINATARIOS Y REQUISITOS DE LA INFORMACION CONTABLE

La información contable contenida, fundamentalmente, en las cuentas anuales , debe ser accesible a una pluralidad de agentes económicos y sociales. 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, sindicatos, responsables de la política económica, financiera y fiscal, órganos de control, etc.

Este amplio espectro puede sintetizarse en los grupos siguientes:

- . Organos de representación política.
- . Organos de gestión, tanto a nivel político - administrativo como en los niveles puramente de gestión.
- . Organos de dirección y gestión de Sociedades y Empresas públicas.
- . Organos de control externo y órganos encargados del control interno.
- . Entidades privadas, asociaciones y ciudadanos en general.

Las necesidades de información de cada uno de esos grupos de destinatarios, e incluso dentro del mismo grupo, son muy diversos; y la contabilidad pública debe satisfacerlas, suministrando la información con la estructura y en el momento preciso, para lo cual debe cumplir ciertos requisitos (identificabilidad, oportunidad, claridad, relevancia, razonabilidad, economicidad, imparcialidad, objetividad, verificabilidad).

2.4 ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL PLAN

El PGCP consta de una introducción, cinco partes y un glosario de términos.

La primera parte contiene los principios contables que han de regir el registro de

las operaciones que afectan al sujeto contable.

La segunda parte comprende un □ Cuadro de cuentas□ que sigue la clasificación decimal. Dicho cuadro contiene ocho grupos de cuentas numeradas de cero al siete. Los números uno al cinco incluyen cuentas patrimoniales de balance, los números seis y siete se reservan para recoger las cuentas de gastos e ingresos, mientras que en el número cero se contemplan las cuentas de control presupuestario que reflejan aquellas fases de ejecución que no tienen un efecto patrimonial para la entidad. Han quedado sin desarrollar, en relación con el Plan anterior, los grupos ocho, nueve y parte del cero.

En relación al grupo ocho que contenía resultados, en el nuevo Plan estos resultados parciales tienen su reflejo en distintas cuentas de los grupos seis y siete.

Por lo que respecta al grupo nueve, que desarrollaba la contabilidad analítica, se ha considerado que por sus características no debía ser contemplado en una norma contable de obligado cumplimiento, pues la información que pueda facilitar debe ser definida en función directa de las necesidades de gestión de cada ente.

Por último, la parte del grupo cero que ha sido suprimida corresponde, fundamentalmente, a las cuentas de orden, que ahora se recogen en la memoria. También esta cuenta anual acoge la información que proporcionaba la agrupación de cuentas creada en torno a los compromisos de gastos de ejercicios posteriores.

Por otro lado, los grupos se desarrollan en subgrupos (dos dígitos) y éstos se dividen a su vez en cuenta de tres cifras. Dichas cuentas pueden desglosarse en subcuentas de cuatro cifras cuando la información que contengan se considere significativamente importante.

La tercera parte incluye las □ Definiciones y relaciones contables□ . Cada uno de los grupos, subgrupos, cuentas y subcuentas, en su caso, son objeto de una definición en la que se describen los activos, pasivos, gastos, ingresos o fases de ejecución del presupuesto que se reflejan en ellos.

Las relaciones contables especifican los motivos y las contrapartidas más comunes de cargo y abono de las cuentas o, en su caso, subcuentas, sin agotar todas las posibilidades que cada una de ellas pueda admitir.

La cuarta parte se dedica a las Cuentas anuales . Dentro de ella se distingue, por un lado, las normas de elaboración y, por otro, los modelos de dichas cuentas. Estas Cuentas son:

. El balance : representa la síntesis de las cuentas patrimoniales, reflejando la posición estática de un patrimonio en sus componentes de activo y pasivo.

. La cuenta del resultado económico- patrimonial cuantifica el resultado de esta naturaleza obtenido en el ejercicio. En la misma, se diferencian los distintos gastos e ingresos, así como las pérdidas y beneficios que se han producido durante el período.

. El estado de liquidación del presupuesto comprende el resultado presupuestario obtenido por la comparación entre la liquidación del presupuesto de gastos y la correspondiente al presupuesto de ingresos de la entidad.

. La memoria contiene información de diversa índole, agrupándose en información de carácter financiero, de carácter presupuestario y sobre distintos elementos patrimoniales. Todo ello completa, amplía y comenta la contenida en el resto de cuentas anuales

La quinta parte acoge las normas de valoración . Estas normas deben concebirse como desarrollo de los principios contables públicos incluidos en la primera parte.

Por último, el Plan facilita un glosario de términos , por tanto, el PGCP no sólo establece el marco técnico básico de normalización contable sino que lo completa con la definición de los términos más significativos que se emplean a lo largo del mismo.

2.5 CARACTERISTICAS MAS RELEVANTES

A) EL PLAN ES ABIERTO

El PGCP es concebido como una norma marco para todas las Administraciones Públicas. Esta característica resalta la universalidad del Plan en cuanto a su aplicación a los distintos tipos de entes, tan heterogéneos, que conforman este sector económico.

Este carácter abierto del Plan está contemplado en el artículo 125 c) del TRLGP que establece la competencia de la IGAE para aprobar los planes parciales y especiales de contabilidad pública que se elaboren conforme al plan general.

B EL PLAN ES FLEXIBLE

Aunque el PGCP, a diferencia del Plan empresarial, es obligatorio en todas sus partes para los entes a los que se aplica, este mandato no debe llevar a la conclusión de entenderlo como un reglamento rígido que debe ser aplicado en el sentido literal más estricto.

La multiplicidad de sujetos contables haría de imposible aplicación práctica unos criterios inflexibles que proyectasen una unívoca imagen fiel para todo tipo de entes.

C) EL PLAN ES ARMONICO RESPECTO A LA NORMATIVA CONTABLE PRIVADA

Aunque el TRLGP establece, en su artículo 12, la autonomía de la IGAE en relación con la elaboración de la normativa contable pública, dicho Centro directivo ha perseguido armonizar en lo posible el PGCP con el establecido para las empresas privadas. De esta manera se produce una convergencia entre las normas elaboradas por distintos órganos encuadrados en el ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda, tales como el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Dirección General de Seguros y la propia IGAE.

Dentro de esta línea, el nuevo PGCP ha elegido como modelo el correspondiente al Plan General de Contabilidad (aprobado por RD 1643/90). Sin embargo, esta normalización

no implica la similitud de los dos reglamentos, pues dadas las características que singularizan a los entes públicos hacen imposible la utilización de los mismos principios fundamentales .

3. CRITERIOS DE VALORACION

3.1 IDEAS GENERALES

El PGCP dedica dos partes a la descripción de las reglas básicas de valoración. La primera, en la que se formulan las reglas generales y la quinta, donde se concretan normas específicas. Respecto a estas últimas hay que destacar las siguientes notas:

a) Suponen el desarrollo de los principios contables y en ellos se describen los criterios y reglas que deben aplicarse a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.

b) Son obligatorias. Al igual que los principios contables, las normas de valoración se establecen con carácter obligatorio. A diferencia de la jerarquía que el Plan formula para los principios contables, en las normas de valoración no existe prelación entre las mismas.

En relación con los principios contables públicos el Plan establece una jerarquía en el orden superior e inferior. Así, se puede establecer el siguiente orden en caso de pugna entre los distintos principios contables obligatorios:

En primer lugar, sin perjuicio de la salvaguardia de la imagen fiel, los principios de registro y de devengo tienen una prelación respecto a los demás.

En segundo lugar, el resto de principios tendría su orden jerárquico salvo el de imputación de la transacción. Aunque nada se dice expresamente, ha de entenderse que prevalecerá el que mejor conduzca a la consecuencia de la imagen fiel siempre y cuando no implique su aplicación una transgresión del ordenamiento jurídico.

En último lugar en el orden de prelación se encuentra el ya citado respecto a la imputación de la transacción.

3.2 PRINCIPIOS CONTABLES PUBLICOS

Los principios contables públicos recogidos y definidos en el PGCP son los siguientes:

Entidad contabl	Devengo
Gestión continuada	Imputación de la transacción
Uniformidad	Precio de adquisición
Importancia relativa	Correlación de ingresos y gastos
Registro	No compensación
Prudencia	Desafectación

Antes de pasar a analizarlos, sí debe comentarse que la imagen fiel constituye el objetivo fundamental que ha de perseguir toda información contable pública. Esta consecución del objetivo esencial citado es la razón de la existencia de los principios contables.

Hasta tal punto es importante el reflejo de la imagen fiel que el Plan formula los mecanismos necesarios para asegurar su cumplimiento. En este sentido indica:

□ Cuando la aplicación de los principios contables□ no sea suficiente□ deberán suministrarse en la memoria las explicaciones necesarias sobre los principios contables adicionales aplicados□ .

□ En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de unprincipio contable sea incompatible con la imagen fiel, se considerará improcedente dicha aplicación□ □

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.

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

Principio de uniformidad. Adoptado su 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.

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.

Principio de registro. Todos los hechos contables deben ser registrados en el oportuno orden cronológico, sin que puedan existir vacíos, 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.

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 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 vigente, estos gastos contabilizados pero no efectivamente realizados, no tendrán incidencia presupuestaria, sólo repercutirán en el cálculo del resultado económico - patrimonial.

Principio de devengo. La imputación temporal de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera 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 período, 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.

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 el 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 devengo.

Principio de 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.

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.

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 el estado de liquidación del Presupuesto. Deben valorarse separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

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.

3.3 NORMAS DE VALORACION

Como se ha indicado anteriormente desarrollan los principios contables, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.

3.3.1 INMOVILIZADO NO FINANCIERO

A) INMOVILIZADO MATERIAL: CRITERIOS GENERALES

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción, teniendo en cuenta las correcciones valorativas que deban efectuarse.

Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito o que hayan sido recibidos en cesión se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la incorporación patrimonial. En el caso de bienes recibidos en adscripción se tomará como precio de adquisición el valor neto de los mismos en la contabilidad del adscribiente, en el momento de la adscripción.

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos que se produzcan hasta el momento en que el bien de que se trate se

encuentre en condiciones de funcionamiento. Los gastos financieros podrán incrementar el valor del bien inmovilizado, siempre que exista una relación directa y objetiva entre la operación de endeudamiento que origina los gastos financieros y el bien al que deben incorporarse dichos gastos; y que los gastos financieros se hayan devengado con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

Se entiende por valor venal de un bien, el precio que estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual, teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien, considerando, además, la situación de la entidad y suponiendo la continuidad de la explotación del bien. El valor venal de un bien se podrá determinar mediante tasación de peritos especializados, valores medios de mercados organizados, listas de precios de proveedores habituales u otros procedimientos generalmente aceptados.

B) INMOVILIZADO INMATERIAL: CRITERIOS GENERALES

Los diversos elementos comprendidos en el inmovilizado inmaterial se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción. Casos especiales:

1.- Gastos de investigación y desarrollo.

En aplicación del principio de prudencia, los gastos de investigación y desarrollo han de considerarse gastos del ejercicio. No obstante, al cierre del ejercicio, podrán activarse cuando se cumplan determinadas condiciones. Los costes del proyecto se amortizarán de manera sistemática y a la mayor brevedad posible, sin que en ningún caso sobrepase el plazo de 5 años, desde que concluya el proyecto de investigación y desarrollo que haya sido capitalizado.

2.- Aplicaciones informáticas.

Se incluirán en el activo los programas de ordenador, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia entidad, utilizando los medios propios de que disponga y únicamente en los casos en que esté prevista su utilización en varios ejercicios. En ningún

caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática. Los criterios a aplicar en la valoración de las aplicaciones informáticas, serán los mismos que para los gastos de investigación y desarrollo.

3.- Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.

Cuando de los términos del expediente administrativo de contratación o de las condiciones del contrato de arrendamiento financiero se deduzca la voluntad de ejercer la opción de compra, los derechos derivados de dichos contratos se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiendo reflejar igualmente la deuda total por las cuotas más la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.

Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

C) VALORES NEGOCIABLES

Los valores negociables comprendidos en los grupos 2 ó 5, sean de renta fija o variable, se valorarán en general por su precio de adquisición en el momento de la suscripción o compra. Se entenderá por precio de adquisición el total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación.

Cuando se trate de valores adquiridos a título gratuito, se acudirá para determinar el valor de adquisición a una prudente valoración de los títulos en función de su previsible valor de mercado. Si los títulos cotizan en un mercado secundario organizado se tomará como valor de adquisición la cotización media del trimestre anterior a la fecha de adquisición o la última cotización anterior a la fecha de adquisición sí ésta es inferior. Si los títulos no cotizan en un mercado secundario organizado se acudirá al valor establecido por

peritos tasadores, con arreglo a procedimientos racionales admitidos en la práctica, con un criterio de prudencia. En todo caso, deberá aplicarse el método del precio medio o coste medio ponderado por grupos homogéneos; entendiéndose por grupos homogéneos de valores los que tienen iguales derechos.

D) CREDITOS Y DEMAS DERECHOS Y OBLIGACIONES

1.- Créditos y demás derechos a cobrar no presupuestarios.

Se registrarán por el importe entregado. En el caso de créditos, la diferencia entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como ingreso por intereses en el ejercicio en que se devenguen, siguiendo un criterio financiero y reconociéndose el crédito por intereses en el activo.

Los intereses devengados y no vencidos figurarán en cuentas de crédito del grupo 2 ó 5 en función de su vencimiento.

Deberán practicarse las correcciones de valor que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones, para reflejar las posibles insolvencias que se presenten con respecto al cobro de los activos de que se trate.

2.- Deudas y demás obligaciones no presupuestarias.

Figurarán en el balance por su valor de reembolso. En su caso, la diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida figurará separadamente en el activo del balance; tal diferencia debe imputarse anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero.

3.- Derechos a cobrar presupuestarios y obligaciones presupuestarias.

Los derechos a cobrar presupuestarios figurarán por el importe a percibir. Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las provisiones que reflejen el riesgo de insolvencia con respecto al cobro de los derechos de que se trate.

Las obligaciones presupuestarias figurarán por el importe a satisfacer. Dicho valor, que debe considerarse como la cantidad a pagar en el momento de su vencimiento, estará formado por el principal de la deuda más, en su caso, las retribuciones implícitas que se pudieran haber pactado en la financiación de la operación.

E) EXISTENCIAS

Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

El precio de adquisición comprenderá el consignado en la factura más todos los gastos adicionales en que se incurra hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. También se incluirá el importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias que no sea directamente recuperable de la Hacienda Pública.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.

Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias.

Cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y

pueden adoptarse, si la entidad los considera más conveniente para su gestión.

F) CUENTAS DE GESTION

1.- Compras y otros gastos

En la valoración de las compras de bienes susceptibles de almacenamiento, destinados a la venta o consumo interno o bien para su transformación o incorporación al proceso productivo, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

I. Los gastos de las compras, incluidos los transportes y los impuestos que recaigan sobre las adquisiciones con exclusión del que grave el valor añadido soportado deducible, se cargarán en la respectiva cuenta del subgrupo 60.

II. Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la compra.

III. Los descuentos y similares que le sean concedidos a la entidad por pronto pago, incluidos o no en factura, se considerarán ingresos financieros, contabilizándose en la cuenta 765 Descuentos sobre compras por pronto pago .

IV. Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 609 Rappels por compras .

V. Los descuentos y similares posteriores a la recepción de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 608 Devoluciones de compras y operaciones similares .

En la valoración de gastos por servicios serán también de aplicación las reglas anteriores.

Las transferencias y subvenciones concedidas, tanto corrientes como de capital, se valorarán por el importe entregado.

2.- Ventas y otros ingresos

En la contabilización de la venta de bienes se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

I. Las ventas se contabilizarán sin incluir los impuestos que gravan estas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la entidad, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6.

II. Los descuentos y similares incluidos en facturas que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.

III. Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gastos financieros, contabilizándose en la cuenta 665 □ Descuentos sobre ventas por pronto pago□ .

IV. Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 709 □ Rappels sobre ventas□ .

V. Los descuentos y similares posteriores a la emisión de factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 708 □ Devoluciones de ventas y operaciones similares□ .

En la contabilización de ingresos por servicios serán también de aplicación las reglas anteriores.

Las transferencias y subvenciones recibidas, tanto corrientes como de capital, se valorarán por el importe recibido.

G) NORMAS QUE AFECTAN A DIVERSOS ELEMENTOS

1.- Diferencias de cambio en moneda extranjera

I. Inmovilizado material e inmaterial. Como norma general su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubiesen incorporado al patrimonio.

II. Existencias. Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que se produce cada adquisición, y esta valoración será la que se utilice tanto si se aplica al método de identificación específica para la valoración de existencias, como si se aplican los métodos de precio medio ponderado, FIFO, LIFO u otros análogos.

III. Valores de renta variable. Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición el tipo de cambio vigente en la fecha en que dichos valores se hubieran incorporado al patrimonio.

IV. Tesorería, valores de renta fija, créditos y débitos. La conversión en moneda nacional de estos activos y pasivos en moneda extranjera se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio. Al cierre del ejercicio figurarán en el balance al tipo de cambio vigente en ese momento.

2.- Impuestos sobre el valor añadido.

El importe soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto.