

IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES EN EL NUEVO MARCO CONTABLE PÚBLICO

Carlos Javier SANZ SANTOLARIA

SUMARIO: I. Introducción. II. Concepto de principio contable. III. Los principios contables públicos y su interpretación. IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La Contabilidad Pública española está inmersa en un amplio proceso de adaptación, modernización y normalización impulsado por la **Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)**.

Desde el 1 de enero de 1995 es de aplicación obligatoria, para los entes que así figuran en dicho texto¹, el **nuevo Plan General de Contabilidad Pública (NPGCP)** aprobado por Orden de 6 de mayo de 1994 (BOE del 20 de mayo) y que representa

1. Según lo establecido en la Disposición Segunda de dicha Orden, el nuevo modelo contable público se aplicará obligatoriamente por las siguientes entidades:

- a. La Administración del Estado.
- b. Los Organismos Autónomos a que se refiere el artículo 4 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria TRLGP.
- c. Las entidades a que se refiere el artículo 6.5 del TRLGP, de acuerdo con su normativa específica.

la culminación de una serie de experiencias y trabajos de contenido contable que viene desarrollando la **IGAE**.

Mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 28 de diciembre de 1990, se creó la **Comisión de Principios y Normas Contables Públicas**, fruto de cuyos trabajos fue la elaboración de un conjunto de documentos que recogen criterios generales de contabilización para las partidas más significativas de la Contabilidad Pública y que presentan un marcado carácter conceptual.

Este conjunto de pronunciamientos ha dado lugar a un “*marco conceptual*” que tendrá una influencia notable en la preparación y aplicación de otras normas contables, si bien no constituye una regla de obligado cumplimiento sino un punto de referencia en el ámbito de la Contabilidad Pública.

La relación de documentos elaborados hasta la actualidad, aprobados todos ellos en marzo de 1993, excepto el primero en 1991 y el último que está pendiente, es el que figura en el cuadro-resumen siguiente:

1. Principios Contables Públicos.
2. Derechos a cobrar e ingresos.
3. Obligaciones y gastos.
4. Transferencias y subvenciones.
5. Endeudamiento público.
6. Inmovilizado no financiero.
7. Información económico-financiera pública.
8. Gastos con financiación afectada.

El **NPGCP** se ha diseñado teniendo en cuenta las recomendaciones contenidas en los documentos anteriores y, en concreto, de acuerdo con lo dispuesto en el Documento nº 1 y tratando de satisfacer las necesidades de información de los distintos usuarios.

II. CONCEPTO DE PRINCIPIO CONTABLE

Desde un punto de vista estrictamente pragmático, los principios contables son normas emitidas por instituciones con autoridad reconocida al respecto y derivadas de la práctica más recomendable.

De acuerdo con su origen histórico, es una regla extraída de la propia actividad, avalada por su habitualidad y respaldada por un organismo armonizador, que la hace de obligado cumplimiento dado su grado de difusión. Según este criterio, constitu-

yen sobretodo referencias de aceptabilidad y de control de calidad en la elaboración de los estados financieros.

Nuestro **Código de Comercio**, apoyándose en los preceptos contenidos en la Cuarta Directiva de la **Unión Europea**, señala que las cuentas anuales deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. Lo anterior significa que dichos estados han de formularse con un “*criterio verdadero y razonable*”, lo que implica una subordinación a unas reglas y normas que facilitan la interpretación correcta de la realidad económico-financiera. Dichas normas constituyen los principios contables.

De lo anterior se deduce² que un principio contable es “una ley o regla adoptada o utilizada como guía para una acción; un fundamento establecido o base para la conducta o práctica”. El origen de tales principios puede ser:

a) En los países anglosajones, donde la iniciativa pública apenas influye en la elaboración y presentación de las cuentas anuales, son las organizaciones profesionales y de expertos y, por lo tanto, la iniciativa privada la que se encarga de emitir los principios contables apoyándose tanto en estudios empíricos como en experiencias prácticas.

b) En los países continentales-europeos, entre los que se encuentra España, los principios contables han sido establecidos por el poder legislativo o por iniciativa pública, con lo que dichos pronunciamientos son de obligado cumplimiento.

En nuestro país, los principios contables obligatorios se hallan contenidos explícitamente en el **Código de Comercio**³ aunque el **Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990** los ha completado en su primera parte. Por su parte, el **NPGCP de 1994** incorpora tres principios contables más a los descritos en el Plan empresarial como se detallarán seguidamente.

La información obtenida mediante la aplicación de los principios tienen la ventaja de que reúne unas características de homogeneización apta para efectuar comparaciones globales en el espacio y en el tiempo, evitando los resultados dispares, que de no existir los principios contables, se producirían.

Los principios contables presentan las siguientes características:

- * Su origen está en la armonización de la Contabilidad.
- * Su carácter de fundamento básico adoptado por la práctica.
- * Su habitualidad, que permite calificarlo de principio generalmente aceptado.

2. Según indica **Jorge Tua Pereda 1983, p. 85.**

3. Ver artículo 38.

* Su simplicidad, claridad y generalidad para explicar y reflejar las prácticas contables.

* Su vinculación con intentos formalizadores de la Contabilidad, que suponen un alto grado de racionalidad.

* Su utilidad, en la medida en que está orientada a propósitos y objetivos concretos.

La doctrina contable acepta unánimemente el carácter explicativo y racionalizador de los principios, que son calificados como la “*piedra angular*” de todo el desarrollo de la Contabilidad y, por tanto, de la información que suministra la empresa por medio de las cuentas anuales.

Resumiendo, podemos considerar que los principios contables, en un sentido amplio, incluyen, además de los fundamentos básicos de la disciplina contable en forma de macrorreglas de carácter general aceptación, las reglas específicas aplicables a situaciones concretas de la práctica profesional. Por ello, muchas veces la expresión “principio contable” se ha utilizado como sinónimo de norma contable. La descripción de los principios contables en su doble acepción de reglas generales básicas y normas concretas viene plenamente avalada dentro de un contexto de normalización contable, cuyo objetivo fundamental, y de ahí la razón de ser de los principios contables, es mostrar la imagen fiel que ha de perseguir toda información contable.

III. LOS PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS Y SU INTERPRETACIÓN

La Primera Parte del NPGCP está destinada a los Principios Contables, habiendo sido elaborada a partir del Documento nº 1 antes citado y relativo a los “*Principios Contables Públicos*”.

La finalidad de dichos principios consiste en que las cuentas anuales formuladas expresen la imagen fiel de la entidad y sirvan de referencia para poder emitir un juicio objetivo sobre dichos estados contables. Hasta tal punto es importante el reflejo de la imagen fiel que el Plan Público indica que:

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

b) En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable sea incompatible con la imagen fiel, se considerará improcedente dicha aplicación.

El listado de principios contables e interpretación de los mismos es:

a) Principio de entidad contable. Según el cual constituye entidad contable o es sujeto de la contabilidad todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formular y rendir cuentas. Este principio, que la normativa contable privada no ha contemplado, resulta especialmente indicado en el ámbito de las Administraciones Públicas dada la gran complejidad que presentan sus organizaciones. Así pues, 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.

De acuerdo con lo dispuesto en este principio, tres son las notas que delimitan la unidad pública que ha de ser sujeto contable y que son: personalidad jurídica autónoma, presupuesto propio y la obligación de formar y rendir cuentas. Todo ello compatible con la existencia de subentidades contables en aquellos supuestos en los que sea oportuno dar solución a cierto tipo de organización compleja.

b) Principio de gestión continuada. Equivale al principio de “*empresa en funcionamiento*” propuesto en el Plan para la empresa. Se presupone que continúa la actividad por tiempo indefinido. Por lo tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación.

Este principio adquiere mayor relevancia dentro del ámbito público dadas las líneas maestras de actuación que presiden las gestiones de este tipo de unidades que van unidas⁴ a la idea de la “*indefectibilidad del Estado*”. Consecuencia de su aplicación, las valoraciones contables, salvo muy escasos ejemplos en los que se cesen las actividades totalmente, deben reflejar de la forma más fiel posible la capacidad potencial que tiene el ente para realizar la función encomendada.

c) Principio de uniformidad. También llamado de “*consistencia*”, supone que adoptado un criterio en la aplicación de estos principios, debe mantenerse uniformemente en el tiempo y en el espacio, en tanto en cuanto no se alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio. La aplicación de este principio, también conocido como principio de continuidad, se hace necesaria para que la información contable resulte comparable, no sólo entre los datos contenidos en los estados de diferentes entidades públicas, sino también entre los distintos ejercicios de una misma entidad.

Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, debe mencionarse este extremo en el apartado 17 de la memoria⁵ indicando los motivos, así como su incidencia cuantitativa y, en su caso, cualitativa en los estados contables periódicos.

4. Como indican S. Casado y J.C. de Caso 1994, p. 511.

5. Si la modificación fuera justificada, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de resultados el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio.

La relevancia, es decir, la utilidad que ha de poseer la información financiera, exige que el usuario reciba unos datos confeccionados con criterios consistentes y uniformes. En definitiva, sin uniformidad, la información contable pierde su utilidad, ya que, en su ausencia, no habría posibilidad de conocer si las alteraciones en las cifras contables se deben a los hechos económicos reales o tan sólo a meros cambios o alteraciones de procedimientos.

d) 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 pudiera 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, y es la novedad, no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales.

Esta última mención, que no se contempla en el Plan empresarial, es de gran importancia en las Administraciones Públicas, dónde la sujeción a la ley es incuestionable y, por lo tanto, indiscutible la importancia que la legalidad encierra en el entorno jurídico económico de la Contabilidad Pública y, especialmente, en el ámbito presupuestario.

El principal problema de este principio es dilucidar lo que debe entenderse por relativamente importante. En principio, una partida o un dato es importante si hay razón para creer que su conocimiento puede influir en las decisiones o en la percepción de un usuario informado. Por otra parte, la importancia relativa debe de valorarse globalmente y no de forma individual.

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

Aunque presenta el mismo título que el correspondiente al sector privado, está redactado de forma diferente. De su contenido se pueden extraer dos notas:

1) Se defiende el orden cronológico en el registro de las operaciones, de gran importancia por la elaboración del presupuesto.

Por su parte, los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados anteriormente como cambios de criterio contable.

2) Se establece una flexibilidad en cuanto a los procedimientos técnicos a utilizar en el registro de los hechos contables.

f) Principio de prudencia. Según el cual de los ingresos sólo deben contabilizarse los efectivamente realizados a la fecha de cierre del ejercicio; así pues, no deben registrarse aquellos que sean potenciales o se encuentren sometidos a condición alguna. Por el contrario, de los gastos, deben contabilizarse no sólo los efectivamente realizados, sino también, desde que se tenga conocimiento de ellos, aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, con origen en el ejercicio o en otro anterior; a estos efectos deben distinguirse las pérdidas potenciales o reversibles de las realizadas o irreversibles. El **NPGCP** complementa este principio añadiendo que de acuerdo con la norma presupuestaria vigente, estos gastos contabilizados, pero no efectivamente realizados (dotaciones, riesgos y pérdidas potenciales), no tendrán incidencia presupuestaria y sólo repercutirán en el cálculo del “*Resultado Económico-Patrimonial*”.

Finalmente, hay que tener en cuenta que el principio de prudencia ha de entenderse en sus justos términos, pues las dotaciones en exceso sobre las pérdidas potenciales implicarían atentar contra la objetividad y, en consecuencia, contra la finalidad de imagen fiel que deben de satisfacer las cuentas anuales. Su aplicación responde, principalmente, al objetivo de proteger el patrimonio de la entidad, objetivo que, al menos desde la óptica empresarial, justifica el carácter preferencial que se atribuye a la aplicación de este principio especialmente en la contabilidad empresarial, que se orienta hacia la determinación de un resultado expresado en términos de un beneficio repartible y sujeto a tributación. Sin embargo, desde la óptica de la Contabilidad Pública, el resultado no puede expresarse en los mismos términos, máxime cuando la obtención de un beneficio no constituye un objetivo que pueda considerarse relevante.

g) Principio de devengo. Propone que la imputación temporal de gastos e ingresos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos.

Los gastos e ingresos que surjan de la ejecución del presupuesto se imputarán cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos administrativos. No obstante, al menos a la fecha de cierre del 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.

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

De lo recién descrito se deduce que el criterio elegido coincide con el propuesto por el Plan empresarial, es decir, fijarse cuando se produce la corriente de bienes y servicios que los mismos representan, excluyendo de forma explícita el denominado “*principio de caja*”.

h) Principio de imputación de la transacción. Es un principio novedoso, según el cual los diferentes hechos contables o transacciones se han de imputar a activos, pasivos, gastos o ingresos (anuales o plurianuales) según establezca el NPGCP y las normas que se puedan dictar al efecto.

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

Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al presupuesto del ejercicio en que estos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.

Este principio viene subordinado a los principios de registro y de devengo, lo cual obliga a que determinadas operaciones económico-financieras que no tienen cabida en el presupuesto deban ser imputadas.

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

El principio de precio de adquisición debe respetarse siempre, salvo cuando se autorice, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso deberá facilitarse cumplida información. Es decir, admite revalorizaciones de activos, al igual que en el Plan empresarial, pero sólo en los casos legalmente establecidos.

Este principio ha sido ampliamente criticado, dado que ignora los efectos que la inestabilidad monetaria produce sobre la información suministrada en las cuentas anuales.

Igualmente, se coincide en que su validez es escasa en orden a poder determinar a través de los estados elaborados con arreglo al mismo:

- 1) Las perspectivas de desenvolvimiento futuro de la entidad.
- 2) La eficacia de las decisiones de inversión adoptadas por la dirección.
- 3) Una valoración homogénea y actualizada de bienes adquiridos en épocas diferentes.

4) La comparación de una situación patrimonial existente en una entidad, frente a la de otras entidades con las que debe relacionarse.

j) 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. En definitiva, un gasto sólo debe diferirse cuando exista certeza absoluta de que producirá ingresos futuros. Como tal certeza apenas se produce, el diferimiento de gastos es poco aceptable como criterio contable saneado. De hecho, la planificación contable española apenas ha contemplado tales gastos salvo escasas excepciones.

Al igual que los del registro y devengo, este principio se orienta al correcto cálculo del resultado y situación patrimonial al final de cada período, como consecuencia del necesario “*corte*” periódico de las operaciones.

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.

k) Principio de no compensación. En ningún caso deben compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance, ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta del “*Resultado Económico-Patrimonial*”, ni los gastos e ingresos que forman el “*Estado de Liquidación del Presupuesto*”. Deben valorarse separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

El sentido fundamental de este principio se encuentra en el hecho de que para la obtención de la imagen fiel pueden desvirtuarse informaciones necesarias al conjugar partidas de signo contrario. Resulta evidente que ello podría llevar a la pérdida de una información que puede resultar relevante con posterioridad.

l) Principio de desafectación. Junto con el de entidad contable y el de imputación de la transacción, son los tres principios contables específicos del NPGCP ya que los demás son comunes al Plan para la empresa. Dicho principio consiste en que, 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 caso de que los gastos presupuestarios tengan financiación afectada o ingresos específicos, el sistema contable lo reflejará y permitirá su seguimiento.

IV. CONCLUSIONES

Mediante los principios contables, en general, se consigue un lenguaje y un punto de referencia comunes entre todos los estamentos implicados en la información financiera, logrando que entre emisor de la información, usuario de la misma y auditor se empleen elementos también comunes. Con tales reglas, se logra:

a) Orientar a los expertos contables, facilitándoles un compendio de normas aplicables en la confección de la información financiera.

b) Guiar al auditor en su tarea de revisión de los estados financieros, suministrándole un importante punto de referencia con el cual contrastar la fiabilidad de aquellas cuentas anuales.

c) Facilitar al usuario o destinatario de la información financiera una guía de los criterios con los que se ha confeccionado la información que recibe.

En síntesis, los principios contables, así como las restantes normas contenidas en el ordenamiento contable, son, en principio, y de acuerdo con lo establecido en cada norma, de obligado cumplimiento, en la medida en que constituyen guías para la práctica orientadas a conseguir la máxima utilidad, es decir la imagen fiel, para los usuarios de la información financiera.

Dentro del marco contable público, el **NPGCP**, se contemplan un listado de principios contables que en su mayor parte coinciden con los del plan contable empresarial, si bien hay que destacar aquéllos que sólo aparecen en el plan público, y que son:

- * Principio de entidad contable.
- * Principio de imputación de la transacción.
- * Principio de desafectación.

Por su parte, hay otros principios que han sufrido modificaciones con respecto al Plan empresarial o se han completado adaptándose a las necesidades de los entes públicos administrativos. Así pues, se pueden citar:

- * Principio de importancia relativa.
- * Principio de prudencia.
- * Principio de devengo.
- * Principio de correlación de ingresos y gastos.

Igualmente, se puede decir que de la lectura de todos los principios enunciados se puede deducir que el texto contable público ha establecido una jerarquía en los mismos, tal y como se deduce del principio de "*imputación de la transacción*". De acuerdo con ello se podría establecer el siguiente orden en caso de colisión entre los distintos principios contables obligatorios: en primer lugar, sin perjuicio de la salvaguardia de la imagen fiel, se aplicarán los principios de registro y de devengo y, a continuación, los restantes, prevaleciendo el que mejor conduzca a la consecución de la imagen fiel siempre y cuando no implique su aplicación una transgresión del ordenamiento jurídico.

BIBLIOGRAFÍA

ALMELA DÍEZ, Bienvenida: “El marco de la regulación contable: los principios contables”. *Técnica Contable*, nº 520. Madrid, abril, 1992. pp. 223-236.

ANTOLÍNEZ, COLLET, Susana: “Imagen fiel y principios contables”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 63. Madrid, abril-junio, 1990. pp. 351-361.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): Documento nº 1 sobre Principios Contables. “Principios y normas de Contabilidad en España”. AECA. Madrid, 1991.: *Monografía nº 13.* “Lecturas sobre Principios Contables”. AECA. Madrid, 1989.

BAREA TEJEIRO, José: “El nuevo Plan General de Contabilidad Pública y el Plan de Contabilidad Nacional”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 79. Madrid, abril-junio, 1994. pp. 335-358.

CARRASCO, D. y LOPEZ, A.: “La información contable en el sector público: su enfoque para la Administración local”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 79. Madrid, abril-junio, 1994. pp. 463-480.

CASADO, S. y DE CASO, J.C.: “El nuevo Plan General de Contabilidad Pública”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 79. Madrid, abril-junio, 1994. pp. 503-542.

COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA: Documento nº 1. “Principios Contables Públicos”. IGAE. Madrid, 1991.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (IGAE): Plan General de Contabilidad Pública. Orden de 6 de mayo de 1994 (BOE de 20 de mayo).

MONTESINOS JULVE, Vicente: “Análisis de la información contable pública”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 76. Madrid, julio-septiembre, 1993. pp. 683-722.

NORVERTO, M.C.; MUÑOZ, C.I.; VEUTHEY, E. Y ZORNOZA, J.: “El nuevo Plan General de Contabilidad Pública”. *Partida Doble*, nº 49. Madrid, octubre, 1994. pp. 32-49.

ROJO RAMIREZ, Alfonso: “Algunas reflexiones sobre la teoría actual de la Contabilidad”. *Técnica Contable*, nº 491. Madrid, noviembre, 1989. pp. 461-470 y 496.

SANZ SANTOLARIA, Carlos Javier: “1 de enero de 1995: entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad Pública”. *Técnica Contable*, nº 553. Madrid, enero, 1995. pp. 29-40 y 54.

TUA PEREDA, Jorge: *Principios y normas de Contabilidad*. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1983.

VELA PASTOR, M. Y VELA BARGUES, J. M.: “Los principios contables en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública”. Incluido en *La nueva Contabilidad Pública*. Ariel Economía. Barcelona, noviembre, 1994. pp. 29-45.