

La reforma de la normativa contable de las entidades públicas en España. Plan General de Contabilidad Pública y Marco conceptual

Víctor Nicolás Bravo

Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad. IGAE

RESUMEN

El nuevo Plan General de Contabilidad Pública constituye un paso más en el proceso de reforma y modernización de la contabilidad pública española que se ha desarrollado a lo largo de las tres últimas décadas, impulsado por la Intervención General de la Administración del Estado como centro directivo de la contabilidad pública.

La aplicación del nuevo Plan se deberá producir a partir del 1 de enero de 2011 de forma obligatoria por las entidades integrantes del sector público administrativo estatal. En el caso de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, su aplicación se efectuará de forma paulatina a medida que se vayan dictando las normas contables necesarias para cada ámbito del sector público.

La incorporación de un Marco conceptual como primera parte del nuevo Plan constituye una novedad de primer orden, ya que en el mismo se incluyen los grandes criterios generales para la determinación del tratamiento contable de todas las operaciones de las entidades públicas.

1. INTRODUCCIÓN

Mediante Orden del entonces Ministerio de Hacienda de 14 de octubre de 1981 se aprobó el primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP'81), que supuso el inicio del gran proceso de reforma

de la contabilidad pública española desarrollado a lo largo de las tres últimas décadas.

En dicha Orden se estableció, por razones de prudencia, la aplicación provisional del PGCP'81 al subsector Estado (actual Administración General del Estado) a partir de 1 de enero de 1982 en atención a que para la aplicación efectiva de dicho Plan era preciso primero acometer la modernización de los procedimientos contables previstos para el tratamiento de la información. Por ello fue con la implantación del primer Sistema de Información Contable de la Administración del Estado (SICOP) en el año 1986 cuando se dispuso del instrumento necesario para la aplicación definitiva del PGCP'81.

Posteriormente se fue extendiendo la citada reforma contable a las demás entidades integrantes del sector público estatal mediante la elaboración y aprobación de las correspondientes adaptaciones del PGCP'81 a los organismos autónomos del Estado y a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social. Asimismo, la aplicación de la reforma contable anterior a las entidades locales se realizó mediante dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990 por las que se aprobaron la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local y la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes. Finalmente, en el caso de las Comunidades Autónomas, la aplicación de la reforma de la contabilidad pública se fue realizando de forma paulatina a medida que se fueron aprobando las normas contables precisas de dichas Administraciones.

En el marco del citado proceso de reforma de la contabilidad pública española, mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, se aprobó el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP'94), vigente en el momento actual. Entre las razones que motivaron la elaboración y aprobación de dicho Plan se pueden destacar las siguientes:

– Era necesario incorporar en un nuevo Plan los criterios contables incluidos en los documentos de principios contables públicos elaborados a partir de 1990 por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, que había sido creada a iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado. Estos documentos habían supuesto un avance notable en el estudio de los aspectos conceptuales de la contabilidad pública.

– La aplicación del PGCP'81 en las distintas entidades públicas había obligado a realizar numerosas modificaciones de los criterios

contables iniciales al tener que buscar soluciones contables a las operaciones concretas que se presentaban en los distintos ámbitos del sector público, por lo que resultaba conveniente agrupar dichos cambios en un nuevo Plan.

– Finalmente es preciso considerar que con el PGCP'81 se había buscado la normalización de los criterios de la contabilidad pública con los de la contabilidad empresarial vigente en España en aquel momento. Por ello, teniendo en cuenta que, mediante el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, se había aprobado un nuevo Plan General de Contabilidad para la empresa española, se consideró necesario elaborar un nuevo Plan que estuviera armonizado con las nuevas normas contables de la empresa española.

En orden a conseguir la aplicación efectiva del PGCP'94 fue preciso efectuar, posteriormente, la modificación de las adaptaciones del PGCP'81 aprobadas a los diferentes entes de las distintas Administraciones, proceso que se fue realizando de forma paulatina en los años posteriores al de aprobación del PGCP'94.

Como continuación del citado proceso de reforma de la contabilidad pública española, recientemente se ha publicado la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba un nuevo Plan General de Contabilidad Pública (NPGCP). Precisamente, el objetivo de este artículo es comentar las razones que han llevado a la IGAE a impulsar esta importante modificación de la normativa contable, así como los aspectos más destacados incluidos en dicha Orden EHA/1037/2010 y en la primera parte del NPGCP, relativa al Marco conceptual de la contabilidad pública.

2. OPORTUNIDAD DE LA NUEVA REFORMA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

Transcurridos quince años desde el inicio de la aplicación del PGCP'94, son varias las razones que han aconsejado la elaboración del NPGCP.

En primer lugar se ha considerado necesario normalizar los criterios de la contabilidad pública española con los incluidos en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC) a través de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB). Las NICSP constituyen el marco contable a nivel internacional de mayor importancia a efectos de abordar reformas en la contabilidad pública en los distintos países, incorporando

diferentes normas contables de alta calidad para alcanzar una mayor fiabilidad y comparabilidad de la información contable obtenida por las Administraciones Públicas.

En segundo lugar se ha considerado necesario continuar cumpliendo al objetivo de la normalización de los criterios de la contabilidad pública con los aplicados por la contabilidad de las empresas españolas. Tanto el PGCP'81 como el PGCP'94, tomaron como modelo el Plan General de Contabilidad para la empresa española vigente en cada uno de dichos años. Por ello, al aprobarse el día 16 de noviembre de 2007 el Plan General de Contabilidad, mediante Real Decreto 1514/2007, y el Plan General de Contabilidad para las pequeñas y medianas empresas, mediante Real Decreto 1515/2007, se consideró necesario proceder a elaborar un nuevo Plan que estuviera armonizado con el nuevo marco contable empresarial.

En tercer lugar se ha considerado conveniente añadir nuevos criterios contables en relación con determinadas operaciones no contempladas en el PGCP'94, de forma que se pudiera dar solución al registro de las distintas transacciones que se pueden presentar en el ámbito de las Administraciones Públicas. Así, son novedosas, entre otras, las normas de reconocimiento y valoración relativas a inversiones inmobiliarias, activos en estado de venta, coberturas contables, activos construidos o adquiridos para otras entidades, ingresos sin contraprestación, provisiones, activos y pasivos contingentes, transferencias y subvenciones y negocios conjuntos.

En cuarto lugar se ha pretendido mejorar la información incluida en los estados financieros que formulan las Administraciones Públicas. Para ello, además de introducir diversos cambios en la información económico-financiera y presupuestaria de las cuentas anuales, tanto desde un punto de vista cualitativo como cuantitativo, se ha incluido en la memoria de las cuentas anuales del NPGCP información sobre el coste de las actividades desarrolladas por la entidad, así como indicadores de la gestión realizada. Se considera que en el ámbito de las Administraciones Públicas esta última información resulta clave para poder efectuar una evaluación adecuada de la gestión realizada por la entidad.

3. ORDEN MINISTERIAL QUE APRUEBA EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

En la Orden EHA/1037/2010, que aprueba el NPGCP, se incluyen los criterios necesarios para la efectiva aplicación del mismo, especialmente en el primer ejercicio de su entrada en vigor.

Así, el NPGCP se aprueba con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas, si bien su aplicación es obligatoria a partir de 1 de enero de 2011 en las entidades integrantes del sector público administrativo estatal, excepto en el caso de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social, que requerirán con carácter previo la elaboración de una adaptación del NPGCP. Con respecto al resto de entidades del sector público administrativo estatal, se establece que las adaptaciones del PGCP '94 y otras disposiciones de desarrollo contable que se encuentren en vigor a la fecha de publicación de la Orden EHA/1037/2010 seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a los establecido en el NPGCP hasta que, en su caso, se aprueben las nuevas adaptaciones o disposiciones de desarrollo.

En cuanto al resto de Administraciones Públicas no integradas en el sector público estatal, es preciso indicar que, en el caso de las Comunidades Autónomas, la aplicación del NPGCP se efectuará de forma paulatina a medida que dichas Administraciones autonómicas aprueben, mediante normas propias, la aplicación del nuevo Plan. Por lo que se refiere a las entidades locales, se ha empezado a elaborar en el ámbito de la IGAE las necesarias modificaciones de los Planes de Cuentas Locales para su adaptación al NPGCP, de forma que se pueda producir su aplicación en el ejercicio 2013.

En el primer ejercicio de aplicación del NPGCP se deberá ajustar el asiento de apertura de la contabilidad de dicho año, con el fin de que queden registrados todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el NPGCP y se den de baja aquellos cuyo registro no esté permitido por dicho Plan. Sin embargo, se establece una excepción en relación con las infraestructuras, las inversiones militares especializadas y los bienes del patrimonio histórico, ya que, aunque el tratamiento contable de este tipo de elementos patrimoniales ha cambiado en el NPGCP con respecto al PGCP '94, en atención a la dificultad que puede suponer determinar con fiabilidad el valor de aquellos elementos existentes en la entidad con anterioridad a la entrada en vigor del NPGCP, se permite la alternativa de que puedan no incorporarse al activo de la entidad con motivo de la primera aplicación del NPGCP.

Además de los ajustes indicados en el párrafo anterior, se deberán realizar a la fecha de apertura de la contabilidad del primer ejercicio de aplicación del NPGCP las reclasificaciones de los elementos patrimoniales que corresponda según los criterios recogidos en el NPGCP.

Con carácter general se deberán mantener las valoraciones de todos los elementos patrimoniales después de efectuados los ajustes de

los apartados anteriores, si bien se contemplan algunas normas específicas de valoración y registro con respecto a las siguientes partidas: patrimonio recibido en adscripción; patrimonio entregado en adscripción y patrimonio entregado al uso general; patrimonio entregado en cesión; patrimonio recibido en cesión, infraestructuras, inversiones militares especializadas, y patrimonio histórico, activos y pasivos financieros, inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas, coberturas contables y provisiones por obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado material.

Se establece que no se deberán incluir las cifras relativas al ejercicio o ejercicios anteriores en el balance, en la cuenta del resultado económico patrimonial ni en el resto de estados que incluyan información comparativa de las cuentas anuales del primer ejercicio en el que se aplique el NPGCP, si bien sí se deberá incorporar en la memoria de dichas cuentas anuales el balance y la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio anterior. Además, en dicha memoria se deberá informar de los aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables, debiendo explicar las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

4. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

En la primera parte del NPGCP se incorpora el denominado Marco conceptual de la contabilidad pública, que constituye una norma contable de carácter general en la que se incluyen los criterios que inspiran el resto del Plan. Por ello, a la hora de determinar el tratamiento contable de cualquier operación que deba ser objeto de registro, resulta necesario analizar el cumplimiento de los requisitos y reglas incluidos en este Marco conceptual.

Cabe indicar que aún no se ha elaborado un Marco conceptual para su integración en las NICSP, si bien el mismo está en fase de preparación por el organismo responsable de dichas normas. Por ello, la redacción del Marco conceptual del NPGCP se ha inspirado en la NICSP nº 1, relativa a la presentación de estados financieros, en el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad para la empresa española de 2007 y en los documentos de principios contables públicos elaborados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas en la pasada década de los noventa.

A continuación se van a destacar las novedades que se incluyen en dicho Marco conceptual de la contabilidad pública del NPGCP.

4.1. Imagen fiel de las cuentas anuales

En el primer apartado del Marco conceptual se hace referencia especialmente al objetivo que se debe alcanzar con las cuentas anuales, que no es otro que el reflejo de 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 dicho objetivo resulta fundamental aplicar sistemática y regularmente los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en el Marco conceptual.

A efectos de alcanzar la imagen fiel se ha incluido por primera vez en el ámbito de la contabilidad pública la referencia a que en la contabilización de las operaciones se deberá atender a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica. Esta disposición tiene gran trascendencia, ya que implica que en la determinación del tratamiento contable de las operaciones deberá prevalecer el fondo económico de las mismas sobre la forma en la que se han instrumentado desde el punto de vista jurídico.

En la enumeración de los documentos que integran las cuentas anuales, junto con los estados que ya figuraban en el PGCP'94, como son el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria, se incluyen dos nuevos documentos: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. Estos estados nos informan, respectivamente, de las variaciones producidas en los recursos propios de la entidad que forman parte de su financiación básica y del origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

En este apartado del Marco conceptual se define la entidad contable como todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio que deba formar y rendir cuentas. En el PGCP'94, la definición anterior se correspondía con el principio de entidad contable recogido en su primera parte, si bien en el NPGCP dicho criterio pierde la categoría de principio contable, aunque sigue figurando como uno de los requisitos incluidos en su Marco conceptual.

Finalmente se incluyen en este apartado del Marco conceptual dos disposiciones relativas a la información adicional que es preciso incluir en la memoria de las cuentas anuales, bien sobre la información complementaria necesaria para alcanzar el objetivo de la imagen fiel,

cuando los criterios recogidos en el NPGCP no sean suficientes para conseguirlo, o bien en el caso de que se haya considerado improcedente la aplicación de alguno de dichos criterios en orden a conseguir dicho objetivo.

4.2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales

En el segundo apartado del Marco conceptual se incluyen los requisitos o características que debe cumplir la información incorporada en las cuentas anuales a fin de que pueda satisfacer las necesidades de los destinatarios de la misma.

En la introducción del PGCP'94 se incluían los requisitos de la información de las cuentas anuales con un gran desglose, mientras que en el NPGCP se han incorporado dichos requisitos en su parte dispositiva y además se han agrupado en cuatro grandes epígrafes: claridad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

El requisito de la claridad destaca la necesidad de que los destinatarios de las cuentas anuales puedan comprender el contenido de las mismas adecuadamente, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que operan.

El requisito de la relevancia se centra principalmente en el paradigma de la utilidad, en el sentido de que la información contable sirva a los destinatarios de la misma para poder efectuar las evaluaciones y análisis que precisen. Además, dicho requisito comprende también el criterio de la oportunidad de la información, en virtud del cual la misma debe estar disponible para los destinatarios en el tiempo adecuado, y el de materialidad, ya que para los destinatarios es fundamental que no se omita cualquier información que les podría llevar a tomar decisiones económicas distintas a las que adoptarían si contaran con la misma.

El requisito de la fiabilidad supone elaborar la información contable sin errores materiales y sesgos, y conlleva la elaboración de la misma de forma objetiva y con todos los datos necesarios. Además, se destaca nuevamente la prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica y, también, la aplicación de cierta prudencia en las estimaciones y valoraciones a efectuar en situaciones de incertidumbre.

Finalmente, con el requisito de la comparabilidad se persigue que la información sea comparable con la de otras entidades y también con la de diferentes ejercicios de la propia entidad.

4.3. Principios contables

En el apartado tercero del Marco conceptual se incluye la enumeración de los principios contables, que es el único aspecto conceptual recogido en la primera parte del PGCP´94.

En el NPGCP se ha hecho un esfuerzo de sistematización muy importante, ya que se han clasificado los principios contables en dos grandes grupos: por una parte, los de carácter económico patrimonial y, por otra, los de carácter presupuestario. Dentro de los del primer tipo se incluyen el de gestión continuada, el de devengo, el de uniformidad, el de prudencia, el de no compensación y el de importancia relativa, y dentro de los del segundo tipo se incorporan el de imputación presupuestaria y el de desafectación. Esta clasificación en dos grandes grupos de principios contables tiene gran importancia, aunque pueda parecer simplemente un aspecto de tipo formal, ya que pone de manifiesto de forma más clara los distintos criterios que se deben aplicar en los dos grandes subsistemas de registro que integran el sistema de la contabilidad pública, que son el de contabilidad económica patrimonial y el presupuestario, ya que, aunque ambos subsistemas están totalmente integrados, los criterios de reconocimiento de las operaciones en cada uno de ellos no son coincidentes. Mientras que en la contabilidad económico patrimonial se registra de acuerdo con el criterio de la base de acumulación o devengo económico, sin embargo en la contabilidad presupuestaria se aplica el criterio del reconocimiento de los derechos y obligaciones.

Por otra parte, algunos principios contables que figuraban enunciados como tales en el PGCP´94 (entidad contable, registro, correlación de ingresos y gastos y precio de adquisición), han perdido la consideración de principios contables en el NPGCP, si bien los mismos siguen figurando en otros apartados del Marco conceptual.

Finalmente es preciso destacar que, a diferencia del PGCP´94, en el que se establecía la preferencia de los principios de devengo y registro sobre los demás, en el NPGCP se indica que, en los casos de conflicto entre los principios de carácter económico patrimonial, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

4.4. Elementos de las cuentas anuales

En el cuarto apartado del Marco conceptual se incluyen las definiciones de los distintos elementos de las cuentas anuales. A efectos de

reconocer cualquier elemento en la contabilidad, en el proceso de registro de las operaciones la entidad deberá considerar con carácter previo si dicho elemento cumple la definición correspondiente de este Marco conceptual.

En primer lugar se incluyen las definiciones de los elementos relacionados con el patrimonio y la situación financiera de la entidad que se registran en el balance. Dichos elementos son los activos, pasivos y patrimonio neto.

Los activos se definen como los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. De esta definición se deduce la distinción de dos tipos de activos: aquellos portadores de rendimientos económicos futuros y los portadores de potencial de servicio. Los primeros suelen estar relacionados con el desarrollo de una actividad comercial por parte de la entidad, mientras que los segundos son los que se poseen con la finalidad de generar flujos económicos sociales que benefician a la colectividad. Precisamente, en el ámbito de las entidades sometidas a la contabilidad pública, los activos del segundo tipo son los más comunes, mientras que los del primer tipo suelen tener carácter excepcional.

Los pasivos se definen 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. Como novedad se incluyen dentro del concepto de pasivo las provisiones, por lo que no es correcto en el marco del NPGCP seguir utilizando el término provisiones para referirse a las correcciones valorativas por deterioro de los activos.

El patrimonio neto se define como la parte residual de los activos de la entidad después de haber deducido todos sus pasivos. En principio se consideran incluidas en el patrimonio neto todas las aportaciones realizadas por la entidad o entidades propietarias, salvo que éstas reúnan las características de los pasivos, en cuyo caso deberán clasificarse como tales.

En segundo lugar se incluyen las definiciones de los elementos relacionados con el resultado económico patrimonial y otros ajustes en el patrimonio neto, que tienen su reflejo en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto. Dichos elementos son los ingresos y gastos. A diferencia del PGCP'94, en el que el concepto de ingreso y gasto coincidía con la

corriente positiva y negativa, respectivamente, de la cuenta del resultado económico patrimonial, en el NPGCP el concepto de ingreso y gasto abarca adicionalmente a determinadas partidas que transitoriamente se registran en el patrimonio neto hasta que en el momento previsto en la correspondiente norma de valoración se deban trasladar a la cuenta del resultado económico patrimonial. En principio los ingresos y gastos deben imputarse al resultado económico patrimonial del ejercicio, salvo cuando se disponga su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con la segunda parte del NPGCP.

Los ingresos se definen como los incrementos de patrimonio neto de la entidad que no tengan su origen en las aportaciones de la entidad o entidades propietarias. Por tanto, en principio las aportaciones recibidas de la entidad o entidades propietarias se considerarán como patrimonio neto de la entidad, excepto en aquellos casos en que expresamente la norma de reconocimiento y valoración correspondiente de la segunda parte del NPGCP nos indique que deban registrarse como ingresos.

Los gastos se definen como las disminuciones en el patrimonio neto de la entidad siempre que no tengan su origen en devoluciones de aportaciones patrimoniales y en su caso distribuciones a la entidad o entidades propietarias.

En tercer lugar se incluyen las definiciones de los elementos relacionados con la ejecución del presupuesto, que tienen su reflejo en el estado de liquidación del presupuesto. Estos elementos son los gastos presupuestarios y los ingresos presupuestarios. Los primeros suponen el empleo de los créditos consignados en el presupuesto de la entidad, y los segundos son los recursos que financian los gastos presupuestarios de la entidad.

Tal como se ha explicado anteriormente, los criterios de reconocimiento de las operaciones en los subsistemas de contabilidad económico patrimonial y de contabilidad presupuestaria no son coincidentes, aunque ambos se encuentran integrados en el sistema de contabilidad pública. Por ello, en las definiciones de los gastos e ingresos presupuestarios se destaca que no deben confundirse con los conceptos de gastos e ingresos, ya que los primeros afectan al subsistema de contabilidad presupuestaria, mientras que los segundos afectan al subsistema de contabilidad económico patrimonial.

Finalmente se incluyen las definiciones de los elementos relacionados con los movimientos de tesorería, que tienen su reflejo en el estado de flujos de efectivo. Dichos elementos son los cobros, que constituyen flujos de entrada de efectivo y suponen un aumento de

la tesorería de la entidad, y los pagos, que son flujos de salida de efectivo y suponen una disminución de la tesorería de la entidad.

4.5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales

En el quinto apartado del Marco conceptual se incluyen los requisitos que se tienen que cumplir para que se pueda proceder a incorporar a la contabilidad los diferentes elementos de las cuentas anuales una vez que se haya comprobado, previamente, el cumplimiento de las definiciones indicadas en el apartado anterior.

En este apartado se incluye la definición del antiguo principio contable de registro del PGCP'94 por el que se establece que todos los hechos económicos deben ser registrados en el oportuno orden cronológico, ya que en el NPGCP el mismo pierde la condición de principio contable y pasa a ser considerado un criterio de registro o reconocimiento contable.

Las dos condiciones que se exigen para el reconocimiento contable de los activos se refieren a la necesidad de que sea probable que la entidad obtenga de los mismos rendimientos económicos o potencial de servicio en el futuro y que se puedan valorar con fiabilidad. En el caso de los pasivos se exige que sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio y que su valor pueda determinarse con fiabilidad.

Por su parte, el reconocimiento de los ingresos sólo se deberá producir cuando se produzca un incremento de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. En el caso de los gastos, su reconocimiento se deberá producir cuando se produzca una disminución de recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad y siempre que pueda valorarse o estimarse su cuantía con fiabilidad.

Se incluye también en este apartado la definición del antiguo principio contable de correlación de ingresos y gastos del PGCP'94 por el que se establece que se registrarán en el mismo periodo los gastos e ingresos que surjan directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros hechos económicos, ya que en el NPGCP el mismo pierde la categoría de principio contable y pasa a ser considerado un criterio de registro o reconocimiento contable.

Se recoge en este apartado una regla especial en relación con el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos que deben tener

reflejo también en la ejecución del presupuesto. De acuerdo con dicha regla se permite que el reconocimiento de dichos elementos se efectúe cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos e ingresos presupuestarios. Pero, en este caso, al menos a la fecha de cierre del periodo, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos administrativos, deberán reconocerse los correspondientes activos, pasivos, ingresos y gastos devengados por la entidad hasta dicha fecha.

También se incluyen en este apartado normas específicas en relación con el reconocimiento de los elementos que se deben imputar al estado de liquidación del presupuesto. Así, con carácter general, el reconocimiento de los gastos presupuestarios se debe efectuar cuando se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria, mientras que el reconocimiento de los ingresos presupuestarios se debe realizar cuando se dicte el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho de cobro o documento equivalente que lo cuantifique.

En el caso concreto de las transferencias y subvenciones recibidas por la entidad, la imputación de las mismas al presupuesto de ingresos se deberá efectuar, con carácter general, cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen, es decir, en el momento de la entrada de la tesorería en la entidad beneficiaria. Como excepciones al anterior criterio general se permite el reconocimiento presupuestario de las transferencias y subvenciones recibidas cuando se conozca de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación, o bien, en el caso de las transferencias y subvenciones nominativas, se pueden reconocer como ingreso presupuestario las entregas a cuenta al inicio de cada periodo al que se refieran.

4.6. Criterios de valoración

En el sexto apartado del Marco conceptual se incluyen los criterios que se deberán seguir para la asignación de valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales. En el proceso de registro de las distintas operaciones se deberá comprobar en primer lugar el cumplimiento de las definiciones incluidas en el cuarto apartado anterior y de los requisitos de reconocimiento recogidos en el apartado quinto anterior, procediendo seguidamente a la determinación de la cuantía por la que debe ser registrada la correspondiente operación.

En este apartado se incluye una enumeración, con su correspondiente definición, de todos los criterios de valoración previstos en el NPGCP. Sin embargo, para conocer el criterio que se deberá aplicar en el registro de cada operación, se deberá consultar la norma concreta de reconocimiento y valoración que corresponda de las incluidas en la segunda parte del NPGCP.

Entre los criterios de valoración incluidos en el sexto apartado se incluyen criterios tradicionales, como son el del precio de adquisición o el del coste de producción. Junto con estos criterios se incluyen otros ciertamente novedosos, como son el del valor razonable, el del valor en uso y el del coste amortizado.

El valor razonable se define como el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. Con carácter general se deberá tomar como referencia para su cálculo un valor de mercado fiable, y con carácter preferente se utilizará el precio cotizado en un mercado activo. En ausencia de un mercado activo, el valor razonable se podrá determinar mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración, entre las que se incluyen el empleo de transacciones recientes entre partes independientes, referencias al valor razonable de otros activos sustancialmente iguales, descuentos de flujos de efectivo y los modelos generalmente aceptados para valorar opciones. En todo caso, cuando el valor razonable obtenido no fuera fiable, se deberán valorar los elementos por su precio de adquisición, coste de producción o coste amortizado, dando las debidas explicaciones en la memoria de las cuentas anuales.

El valor en uso es uno de los componentes del denominado importe recuperable de un activo, definiéndose este último como el importe mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. El cálculo del importe recuperable tiene gran importancia en la determinación del deterioro de valor de los elementos pertenecientes al inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, ya que dicho deterioro se define por la cantidad que exceda el valor contable de un activo a su importe recuperable.

El concepto de valor en uso es distinto según el tipo de activo de que se trate. Así, en el caso de activos que incorporan rendimientos económicos futuros para la entidad, el valor en uso se define como 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, en su caso, de

su enajenación u otra forma de disposición, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgos. En el caso de activos portadores de potencial de servicio para la entidad, el valor en uso se define como el valor actual del activo, manteniendo su potencial de servicio, determinándose mediante el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de este coste para reflejar el uso ya efectuado del activo.

El coste amortizado se utiliza como método de valoración posterior de determinadas categorías de activos y pasivos financieros que, normalmente, se van a cancelar a su vencimiento. Así, el coste amortizado se define como el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero, o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta del resultado económico patrimonial, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro reconocida mediante una cuenta correctora de su valor.

5. CONCLUSIONES

Con el NPGCP se consiguen varios objetivos. Por una parte, la armonización de los criterios de la contabilidad pública con los de las NICSP y con los del Plan General de Contabilidad de la empresa española de 2007. Por otra parte, se incluyen nuevos criterios contables de operaciones que no figuraban en el PGCP '94, por lo que se consigue un plan marco mucho más completo a fin de poder abarcar todas las operaciones que puedan presentarse en el ámbito de las Administraciones Públicas. Finalmente se mejora de forma notable el contenido de las cuentas anuales, pudiendo destacar la introducción en la memoria de información sobre el coste de las actividades de la entidad, así como indicadores de gestión.

El NPGCP se ha aprobado como un plan contable marco aplicable a todas las Administraciones Públicas. Sin embargo, la aplicación obligatoria a partir de 1 de enero de 2011 sólo se producirá en las entidades integradas en el sector público administrativo estatal. En el ámbito del sector público autonómico y local, su aplicación se irá produciendo de forma paulatina, a medida de que se vayan aprobando las normas propias de las Administraciones autonómicas, en el primer caso, y los Planes de Cuentas Locales adaptados al NPGCP, en el segundo caso.

El Marco conceptual del NPGCP constituye una gran novedad en sí mismo, ya que en el PGCP'94 no se contemplaba. El Marco conceptual incluye toda una serie de criterios generales que se deberán seguir en el registro de las operaciones y en la presentación de la información contable, constituyendo la fuente de inspiración del resto de disposiciones incluidas en el NPGCP.