

Los estados financieros en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública

Isabel Brusca Alijarde

Profesora titular de Contabilidad y Finanzas.
Universidad de Zaragoza

RESUMEN

Este trabajo estudia los criterios para la elaboración y presentación de los estados financieros en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). En primer lugar abordamos los objetivos de los estados financieros de acuerdo con el Marco conceptual del PGCP y posteriormente analizamos cada una de las cuentas anuales: balance de situación, estado del resultado económico-patrimonial, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo, estado de liquidación del presupuesto y memoria. La principal novedad está en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo: el primero porque su elaboración no estaba regulada en España hasta la aprobación del PGCP, y el segundo porque, aunque recoge información tradicionalmente presentada en las Administraciones Públicas, introduce cambios importantes en la forma de presentar la misma. La memoria, además de completar el resto de estados financieros, recoge información relevante para la toma de decisiones de los usuarios y que hasta ahora no había sido exigida en el ámbito de la Administración del Estado: información de costes por actividades, así como una serie de indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, al objeto de completar la información financiera tradicionalmente contenida en los estados financieros.

1. OBJETIVOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS EN EL NUEVO PGCP

El objetivo de todo sistema contable es la presentación de los estados financieros que sintetizan la situación económica y financiera de

la entidad, tratando así de cubrir las necesidades de los potenciales usuarios de la información financiera en el proceso de toma de decisiones. En línea con ello, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) regula la presentación de los estados financieros en su parte tercera, señalando que *las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados*. Para ello deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

Aparece así una referencia explícita a los objetivos de la información financiera: suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y servir para la rendición de cuentas. Esto plantea una diferencia importante con el Plan General de Contabilidad (PGC) del sector empresarial, donde se ha omitido la referencia a la rendición de cuentas, dado que se entiende que la elaboración de la información contable debe primar el primer objetivo¹. Así se recoge igualmente en el Marco conceptual del International Accounting Standard Board (IASB).

Sin embargo, teniendo en cuenta las características específicas de las Administraciones Públicas, dedicadas a gestionar recursos que son obtenidos de los ciudadanos de forma obligatoria, el objetivo de rendición de cuentas se mantiene e incluso tiene carácter primordial, dado que los administradores desearán demostrar que han cumplido con su responsabilidad y los ciudadanos querrán controlar el destino dado a sus recursos.

Para dar respuesta a los objetivos anteriores, el sistema contable debe permitir elaborar las siguientes cuentas anuales: balance, cuenta del resultado económico-patrimonial, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo, estado de liquidación del presupuesto y memoria. Dichas cuentas anuales se refieren al ejercicio presupuestario, excepto en los casos de disolución o creación de la entidad.

Por tanto, la principal novedad está en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo. Su incorporación se debe a un doble aspecto. En primer lugar, el PGC del sector

¹ El PGC del sector empresarial señala: «Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.»

empresarial los ha incluido como estados principales como consecuencia de estar así contemplado en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) nº 1, «Presentación de estados financieros». En segundo lugar la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (en adelante NIC-SP) nº 1, «Presentación de estados financieros», y en la NIC-SP nº 2, «Estado de flujos de efectivo», establece que los estados financieros de una Administración Pública son balance, estado de resultados, estado de cambios y patrimonio neto, y estado de flujos de efectivo, además de las notas a dichos estados financieros.

En el PGCP, a los estados recogidos en la NIC-SP nº 1, se ha añadido el estado de liquidación del presupuesto. Éste último está contemplado en la NIC-SP 24, «Presentación de información presupuestaria en los estados financieros», donde el International Public Sector Accounting Standard Board (IPSAB) establece que las Administraciones Públicas deben presentar una comparación entre los importes presupuestados y los ejecutados, ya sea como estado financiero independiente o en los propios estados financieros (cuenta de resultados y estado de flujos de efectivo), si éstos son comparables con el presupuesto. En España, dado que los estados financieros se elaboran utilizando el criterio de devengo y el presupuesto el criterio de caja modificada, no son comparables entre sí, por lo que era necesario un estado financiero independiente. De hecho, se trata del estado financiero con mayor tradición en el ámbito de las Administraciones Públicas.

Entre los requisitos de la información de las cuentas anuales cabe destacar el de la fiabilidad, entendiendo que la información es fiable cuando está libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que la información sea completa y objetiva, que prevalezca el fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica y que se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.

A continuación hacemos un análisis detallado de cada uno de los estados al objeto de evidenciar cuáles son los principales cambios respecto al PGCP de 1994, pero también para mostrar qué información contendrán los estados financieros tras la adaptación a este nuevo PGCP.

2. EL BALANCE DE SITUACIÓN

El balance de una entidad pública representa su estructura económico-financiera en un momento determinado del tiempo, cuya información puede ser de utilidad para valorar la situación financiera

de la entidad, tanto desde el punto de vista de su capacidad financiera como de la perspectiva de continuar prestando servicios.

De acuerdo con el Marco conceptual del PGCP, el balance consta de tres elementos: activo, pasivo y patrimonio neto. De este modo, los recursos financieros se diferencian en función de la procedencia de los mismos y se utiliza el concepto de pasivo exclusivamente para las obligaciones de la entidad, frente al concepto más amplio existente en el actual PGCP, donde se incluye también el patrimonio neto.

Activo

El Marco conceptual define los activos como 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. Dentro de los mismos se diferencian dos grandes clases:

– *Activos portadores de rendimientos económicos futuros*, que son los que se poseen con el fin de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes o prestación de servicios con los mismos.

– *Activos portadores de potencial de servicio*, que son aquellos que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

Ahora bien, la clasificación anterior es utilizada únicamente a efectos de valoración de los elementos, dado que, a efectos de presentación del activo en el balance de situación, se clasifican en activo corriente y activo no corriente, en lugar de en activo circulante y activo fijo, como en el PGCP de 1994. A este respecto, el PGCP señala que un activo debe clasificarse como *activo corriente*² cuando:

- Se espere realizar en el corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses contados a partir de la fecha de las cuentas anuales, o
- Se trate de efectivo u otro medio líquido equivalente.

Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.

² La NIC-SP nº 1 introduce una referencia a la duración del ciclo normal operativo para clasificar los activos en corrientes y no corrientes, pero ha sido omitida en el PGCP debido a que es difícil hablar de ciclo operativo y es el presupuesto anual el que regula la actividad de las Administraciones Públicas.

Por tanto, se trata más de un cambio de denominación que de contenido, puesto que el activo corriente equivaldría al activo circulante y el no corriente al fijo.

Las partidas que se incluyen en cada uno de los tipos de activo se recogen en el siguiente cuadro:

**CUADRO I.
PARTIDAS DEL ACTIVO DEL BALANCE DE SITUACIÓN**

A) Activo no corriente
I. Inmovilizado intangible
II. Inmovilizado material
III. Inversiones inmobiliarias
IV. Inversiones financieras a l/p en entidades del grupo, multigrupo y asociadas
V. Inversiones financieras a largo plazo
B) Activo corriente
I. Activos en estado de venta
II. Existencias
III. Deudores y otras cuentas a cobrar
IV. Inversiones financieras a c/p en entidades del grupo, multigrupo y asociadas
V. Inversiones financieras a corto plazo
VI. Ajustes por periodificación
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes

En línea con lo recogido en las normas de reconocimiento y valoración del PGCP, la presentación del activo en el balance de situación ha sufrido algunos cambios importantes, entre los que pueden resaltarse los siguientes:

– Se ha creado una nueva clase de activos materiales, bajo la denominación de «Inversiones inmobiliarias», donde se recogen terrenos o construcciones que la entidad tiene para obtener rentas, plusvalías o para su venta fuera del curso ordinario de las operaciones.

– Aquellos activos disponibles para la venta inmediata en sus condiciones actuales, siempre que ésta sea altamente probable, se muestran en una partida específica del activo corriente: activos en estado de venta.

– Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas aparecen ya deducidas en la partida del activo en la que

figure el correspondiente elemento patrimonial. (En el PGCP de 1994 se reflejaban en el balance en una partida independiente, disminuyendo las partidas del activo.)

– Los deudores pendientes de cobro, ya sean presupuestarios o no presupuestarios, se recogen en el epígrafe de deudores y otras cuentas a cobrar y se clasifican, a efectos de su presentación en el balance, en dos tipos:

- Deudores por operaciones de gestión, donde se incluyen todos los deudores de carácter presupuestario, excepto aquellos relativos a los capítulos de enajenación de inversiones reales, cuando no constituyan la actividad habitual de la entidad, o de activos o pasivos financieros. También incluirán los deudores de carácter no presupuestario que se deriven de aplazamientos y fraccionamientos a corto plazo de deudores presupuestarios de esta partida.

- Otras cuentas a cobrar, donde se incluirán aquellos deudores presupuestarios derivados del capítulo de pasivos financieros, además de los deudores de carácter no presupuestario que no deban figurar en otros epígrafes del balance.

No obstante, los deudores pendientes de cobro correspondientes a la enajenación de inversiones reales, cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, se mostrarán dentro del epígrafe de inversiones financieras a corto o largo plazo, con independencia de que estén vencidos o no y, por tanto, clasificados o no en cuentas de deudores presupuestarios.

– Si la entidad gestiona recursos por cuenta de otros entes públicos deberá añadir una partida dentro de los deudores y otras cuentas a cobrar.

Pasivo

El Marco conceptual define los pasivos como obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio.

Al igual que en el activo, dentro del pasivo se diferencia entre el pasivo corriente y el pasivo no corriente. Un pasivo debe clasificarse como pasivo corriente cuando deba liquidarse a corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha de las cuentas anuales. Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes. Por tanto, el pasivo no corriente equivale al pasivo fijo, y el corriente al pasivo circulante, tratándose de un simple cambio en la denominación de las partidas.

Los elementos que se incluyen en cada uno de ellos son los siguientes:

CUADRO 2.
PARTIDAS DEL PASIVO DEL BALANCE DE SITUACIÓN

Pasivo no corriente
I. Provisiones a largo plazo
II. Deudas a largo plazo
III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo
Pasivo corriente
II. Provisiones a corto plazo
III. Deudas a corto plazo
IV. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo
V. Acreedores y otras cuentas a pagar
VI. Ajustes por periodificación

En la presentación del pasivo, de acuerdo con el nuevo PGCP, pueden resaltarse los siguientes cambios:

– Las deudas por pasivos financieros, con independencia de que estén vencidos o no y, por tanto, clasificados o no en cuentas de acreedores presupuestarios, se mostrarán en el epígrafe de deudas a corto o deudas a largo plazo.

– Los acreedores y cuentas a pagar pendientes, ya sean presupuestarios o no presupuestarios, a efectos de presentación en el balance, se muestran en el epígrafe «Acreedores y otras cuentas a pagar» y se clasifican en dos tipos:

- Acreedores por operaciones de gestión, donde se incluyen todos los acreedores de carácter presupuestario, excepto los relativos a los capítulos de inversiones reales, cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, así como activos o pasivos financieros.

- Otras cuentas a pagar, donde se incluirán aquellos acreedores presupuestarios derivados del capítulo de activos financieros, además de los acreedores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance.

Los acreedores derivados del capítulo de inversiones reales, cuando no constituyan la actividad habitual de la entidad, se mostrarán en los epígrafes de deudas a corto o deudas a largo plazo, según correspondan.

- En caso de que haya acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo, se mostrarán en un epígrafe específico dentro del pasivo no corriente.
- Las deudas derivadas de operaciones de arrendamiento financiero deben mostrarse en apartados específicos, tanto a largo como a corto plazo, bajo la denominación de «Acreedores por arrendamientos financieros».
- Si la entidad gestiona recursos por cuenta de otros entes públicos deberá añadir una partida dentro de los acreedores y otras cuentas a pagar para mostrar los acreedores por administración de recursos de otros entes públicos.

El patrimonio neto

El PGCP define el patrimonio neto de una forma residual: la parte de los activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos. Se mantiene así la misma orientación que en el PGC del sector empresarial, donde el patrimonio representa la parte de recursos que corresponde a los propietarios de la empresa, ya sea porque lo han aportado o porque se ha ido generando a lo largo de los años como consecuencia de no repartir en su totalidad el resultado obtenido.

Sin embargo, en las Administraciones Públicas el concepto de propietarios como tal no existe, pudiendo considerarse que la propiedad del patrimonio neto de la Administración corresponde a la totalidad de los ciudadanos. Desde ese punto de vista, el patrimonio neto representa la parte de recursos que no son exigibles por terceros y que, por tanto, pertenece a los ciudadanos de cada jurisdicción.

Los cambios más importantes en las partidas del patrimonio neto se derivan del tratamiento contable de los activos de infraestructura y bienes destinados al uso general, de los activos en cesión y adscripción, de la valoración de algunos activos mediante la utilización del valor razonable y del tratamiento de las subvenciones y donaciones. Como consecuencia de las nuevas normas de reconocimiento y valoración desaparecen, respecto al PGCP de 1994, las cuentas de patrimonio en adscripción, en cesión y entregado al uso general. Y aparece la partida de «Ajustes por cambios de valor» para registrar las variaciones en el valor de los activos valorados a valor razonable que deben ser imputados directamente al patrimonio neto, así como la de otros instrumentos patrimoniales, debido al nuevo tratamiento contable de las subvenciones recibidas.

De acuerdo con la nueva estructura del patrimonio neto y los nuevos criterios de reconocimiento y valoración, en el patrimonio neto se diferencian las siguientes partidas (Cuadro 3):

– *Patrimonio aportado*. Recoge la aportación patrimonial inicial directa, tanto dineraria como en bienes o derechos, así como posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad recibidas de entidades propietarias. Recoge igualmente las adscripciones de bienes y derechos realizadas por entidades propietarias.

– *Patrimonio generado* en el desarrollo de la actividad de la entidad a través del resultado obtenido en los distintos ejercicios, diferenciando entre el resultado de ejercicios anteriores y el del ejercicio actual. También pueden proceder de «Reservas», en cuyo caso se creará una partida específica para recogerla.

– *Ajustes por cambio de valor*, donde se muestran las variaciones de valor de activos valorados a valor razonable con cambios en patrimonio neto. Y, en concreto, pueden proceder de la valoración del inmovilizado no financiero a valor razonable, de los activos disponibles para la venta o de las coberturas. En todos los casos esta partida se cancelará cuando se dé de baja el activo correspondiente, imputándola al resultado del ejercicio en que tenga lugar dicha cancelación o baja.

– *Otros instrumentos patrimoniales pendientes de imputación a resultados*, donde se recogen las subvenciones de capital pendientes de imputar al resultado. Y, en concreto, las subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta, subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos y subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

CUADRO 3. **PARTIDAS DEL PATRIMONIO NETO DEL BALANCE DE SITUACIÓN**

I. Patrimonio aportado
II. Patrimonio generado
1. Resultados de ejercicios anteriores
2. Resultado del ejercicio
III. Ajustes por cambios de valor
1. Inmovilizado no financiero
2. Activos financieros disponibles para la venta
3. Operaciones de cobertura
IV. Otros instrumentos patrimoniales pendientes de imputación a resultados

3. CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL

El objetivo de la cuenta del resultado económico-patrimonial es mostrar el resultado económico obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos del mismo. A este respecto, el Marco conceptual del PGCP define los ingresos como incrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, de la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales. Los gastos son decrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en devoluciones de aportaciones patrimoniales y en su caso distribuciones, monetarias o no, a la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales.

Sin embargo, no todos los ingresos y gastos se imputan al resultado del ejercicio, dado que, de acuerdo con las normas de valoración recogidas en la segunda parte del PGCP, algunos ingresos y gastos se imputan directamente al patrimonio neto³.

En relación a la presentación del estado, un aspecto clave es la clasificación de los gastos, pudiendo hacerse por naturaleza o por funciones. El PGCP ha optado por una clasificación de los gastos por naturaleza por entender que ofrece una información más relevante, manteniendo así la misma orientación que el PGC empresarial. No obstante, se ha incluido como opción la presentación de la cuenta del resultado económico-patrimonial por actividades dentro de la memoria. En todo caso, al dejarlo a la elección de las propias entidades puede decirse que se ha perdido una oportunidad de pasar a una presentación de los gastos por funciones, que sin duda puede ser de gran utilidad, dado que permite conocer en qué funciones o servicios se han consumido los recursos económicos.

A este respecto, la NIC-SP 1 deja libertad para que sean las propias entidades las que elijan la presentación de un estado por funciones o por naturaleza, aquella que entiendan que puede proporcionar información más relevante. En aquellos casos en que opten por una cuenta de resultados por funciones, una nota a la misma propor-

³ Un ejemplo de ello lo constituyen las diferencias de valor en los activos disponibles para la venta, valorados a final del ejercicio a valor razonable, imputando a patrimonio neto las variaciones correspondientes. También las subvenciones de capital se imputan directamente a patrimonio neto.

cionará información sobre la clasificación de gastos por naturaleza, incluyendo información sobre los gastos por depreciaciones y amortizaciones y los gastos de personal. Por ello, la opción del PGCP de exigir directamente la presentación de los gastos por naturaleza es una forma de cumplir con dicho requisito mínimo.

Una diferencia importante respecto al PGCP vigente en estos momentos es la presentación del estado de resultados en forma de lista en lugar de en forma de cuenta, donde se van mostrando ingresos y gastos (estos últimos aparecen ya con signo negativo) simultáneamente. Además se ha estructurado una cuenta de resultados por niveles en la que se obtienen los siguientes tipos de resultados (Cuadro 4).

– *Resultado de la gestión ordinaria*, obtenido como diferencia entre ingresos y gastos de gestión ordinaria. Muestra en qué medida los ingresos de gestión ordinaria (ingresos tributarios y cotizaciones sociales, transferencias y subvenciones recibidas, ventas netas y prestaciones de servicios, trabajos realizados para el inmovilizado y excesos de provisiones) cubren la totalidad de los gastos de gestión ordinaria (gastos de personal, transferencias y subvenciones concedidas, provisionamientos y amortización del inmovilizado).

– *Resultado de operaciones no financieras*, que se obtiene restando o sumando, al resultado de la gestión ordinaria el deterioro de valor y los resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta, así como los ingresos y gastos excepcionales. Indica en qué medida con los ingresos de gestión del ejercicio hemos podido cubrir la totalidad de los gastos de gestión sin tener en cuenta posibles resultados procedentes de operaciones financieras.

– *Resultado de operaciones financieras*, derivado de los gastos e ingresos de carácter financiero, tal como ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio neto o de valores negociables, gastos financieros derivados de deudas y variaciones de valor de activos y pasivos valorados a valor razonable con cambios en resultados, así como las diferencias de cambio. Muestra en qué medida se va a ver afectado el resultado del ejercicio por la estructura financiera una vez descontados posibles ingresos de carácter financiero.

– *Resultado neto del ejercicio, ahorro o desahorro*, obtenido como suma del resultado de operaciones no financieras y el resultado de operaciones financieras y que muestra, por tanto, en qué medida los ingresos han permitido cubrir la totalidad de los gastos del ejercicio.

CUADRO 4.
TIPOS DE RESULTADOS EN EL PGCP

– Ingresos de gestión ordinaria (A)
– Gastos de gestión ordinaria (B)
I. Resultado de la gestión ordinaria (A + B)
– Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta (C)
– Otras partidas no ordinarias (D)
II. Resultado de las operaciones no financieras (I + C + D)
– Ingresos financieros (E)
– Gastos financieros (F)
III. Resultado de las operaciones financieras (E + F)
IV. Resultado neto del ejercicio (II + III)

Las particularidades de la cuenta de resultados, fundamentalmente por el lado de los ingresos, hacen que de la interpretación de su saldo no puedan sacarse las mismas conclusiones que en el sector empresarial. En primer lugar, el objetivo principal de las entidades del sector público no es la obtención de beneficios, sino la prestación de servicios, por lo que para evaluar los logros alcanzados en la gestión será necesario tener en cuenta, además del resultado económico-patrimonial, otros indicadores. En segundo lugar, las Administraciones Públicas no tienen propietarios del capital y, por tanto, no existe, en general, la necesidad de obtener un beneficio para repartir a éstos.

Uno de los argumentos dados a favor de su significado es que el resultado informa sobre el mantenimiento del capital durante el ejercicio, es decir, si la entidad ha mantenido al menos el mismo nivel de capital inicial o si, por el contrario, el mismo se ha reducido como consecuencia de las actividades del ejercicio. Sin embargo, de acuerdo con los criterios de reconocimiento y valoración recogidos en el PGCP, el resultado no muestra la variación total del patrimonio durante el ejercicio en tanto que hay algunos ingresos y gastos que se han imputado directamente a patrimonio neto. Para conocer el mantenimiento del capital hay que recurrir al estado de cambios en el patrimonio neto.

Por otro lado, algunos autores se refieren al resultado como la equidad intergeneracional, dado que indicará si los ciudadanos actuales han pagado por los servicios que han recibido o si, por el contrario, futuras generaciones tendrán que hacerse cargo de los recur-

sos consumidos. A ese respecto, aunque habría que hacer la misma precisión indicada anteriormente, al haber imputado directamente a patrimonio neto algunos ingresos y gastos realmente los ingresos y gastos de gestión correspondientes al ejercicio sí están en la cuenta de resultados y, por tanto, el resultado muestra si con los recursos actuales se han cubierto los gastos de los servicios recibidos por los ciudadanos en el ejercicio.

4. EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

El estado de cambios en el patrimonio neto es un estado nuevo en el ámbito de las Administraciones Públicas, aparece por primera vez en el nuevo PGCP, al igual que ocurrió en las empresas cuando se aprobó el PGC de 2007. En este último fue introducido como consecuencia de ser obligatorio en la NIC 1, «Presentación de estados financieros». También la NIC-SP 1 se refiere al estado de cambios en el patrimonio neto como estado obligatorio.

El origen inicial de dicho estado hay que buscarlo en la importancia asignada en los estados contables a la información relativa al mantenimiento del capital en las empresas, fundamentalmente por el interés de los inversores en conocer la evolución de sus inversiones y por el interés de los acreedores, que tratarán de asegurar las garantías ofrecidas por la empresa. El resultado del ejercicio proporciona información sobre la variación del patrimonio neto durante el ejercicio debido a los ingresos y gastos imputados al resultado del ejercicio, pero existen algunas variaciones que no se han imputado al resultado. Son los ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto. Ejemplos de éstos lo constituyen los siguientes:

- Variaciones en el valor razonable de los activos no financieros para los que se utilice el modelo de revalorización previsto en las normas de valoración, las cuales se registran a través de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

- Variación en el valor razonable de activos disponibles para la venta, los cuales son imputados directamente a patrimonio neto a través de la cuenta 133. «Ajustes por valoración en activos disponibles para la venta».

- Variaciones del valor razonable de operaciones de cobertura, que son imputados directamente a patrimonio neto a través de la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

- Subvenciones de capital recibidas, tal como subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado

de venta, o para la financiación de operaciones financieras, que son inicialmente registradas directamente en patrimonio neto a través de las cuentas 130 y 132, respectivamente. La imputación de estas subvenciones al resultado del ejercicio, o de la parte que corresponda, constituye una disminución del patrimonio al margen de que al mostrarse en el resultado del ejercicio quede compensado.

El objetivo del estado de cambios en el patrimonio neto es precisamente informar sobre esos cambios producidos en el patrimonio neto debido a ingresos y gastos imputados directamente al mismo, además de la variación debida al resultado del ejercicio. Constituye lo que se ha denominado resultado total o global. También deben mostrarse en dicho estado las variaciones en el patrimonio neto como consecuencia de los errores y los ajustes por cambio de criterio, ya que de acuerdo con las normas de valoración del PGCP se realizan directamente sobre el patrimonio neto.

Además, en el estado pueden igualmente mostrarse otras variaciones patrimoniales, como, por ejemplo, modificaciones como consecuencia de operaciones con los propietarios, esto es, aportaciones patrimoniales realizadas por los mismos, o devoluciones de aportaciones a los entes propietarios.

Este estado constituye, por tanto, un complemento fundamental a la información recogida en el balance de situación, donde únicamente se refleja la situación inicial y final de cada partida de patrimonio neto, y también a la cuenta de resultados, donde no han sido registradas algunas pérdidas y ganancias derivadas de modificaciones de valor de los elementos patrimoniales ni las subvenciones de capital recibidas. Así, el estado de cambios en el patrimonio neto contribuye al cumplimiento de los objetivos de la información financiera, completando la información sobre el resultado del ejercicio presentada en la cuenta de resultados con otros aspectos relacionados con las variaciones en la riqueza de la entidad en orden a obtener una medida del resultado total obtenido.

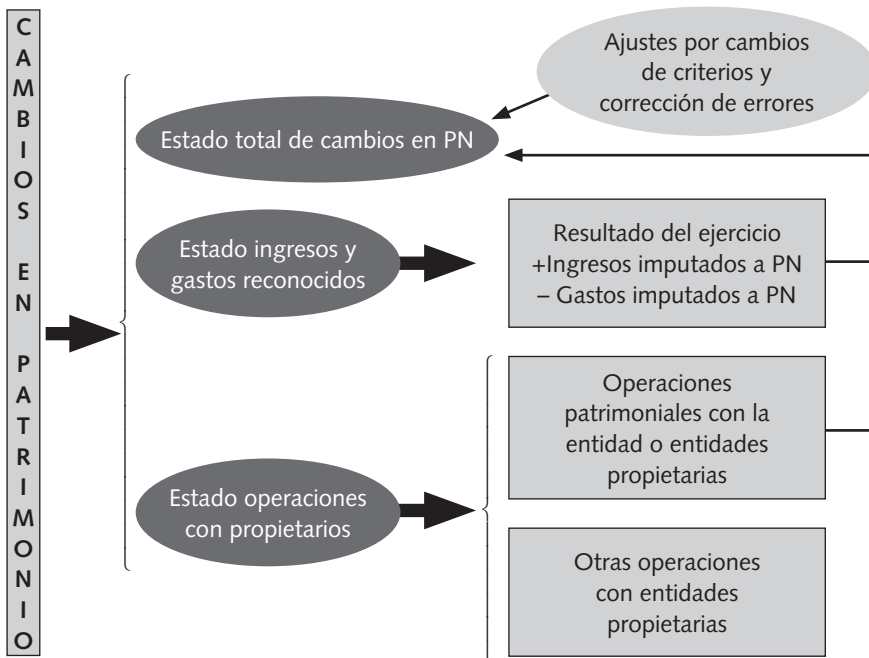
La NIC-SP nº 1 deja dos alternativas para la elaboración de este estado:

- Presentar un estado que muestre todos los cambios en el patrimonio neto, o bien,
- Presentar un estado que muestre sólo los cambios en el patrimonio neto debidos a ingresos y gastos del periodo, intervengan o no en el resultado, o a cambios en las políticas contables y en la corrección de errores, dejando las transacciones con los propietarios para las notas al estado.

Ante esta situación, el PGCP ha optado por presentar toda la información anterior en el estado principal, es decir, tanto las variaciones por ingresos y gastos, imputados al resultado del ejercicio o directamente a patrimonio neto, como las operaciones con los propietarios a través de distintos estados.

El estado de cambios en el patrimonio neto del PGCP contiene tres partes (Figura 1):

FIGURA I.
EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO



1. *Estado total de cambios en el patrimonio neto*, que informa de todos los cambios originados en el patrimonio neto, los cuales pueden derivarse de: a) ajustes por cambios de criterios contables y correcciones de errores; b) ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio; c) operaciones con los propietarios; d) otras variaciones en el patrimonio neto.

2. *Estado de ingresos y gastos reconocidos*, que recoge, además del resultado económico-patrimonial de la entidad, los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y las transferencias a la cuenta del resultado económico-patrimonial, o al valor inicial de la partida cubierta, de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto. Este estado desarrolla, por tanto, un epígrafe del estado total de cambios en el patrimonio neto.

Para facilitar la elaboración de este estado, el PGCP ha añadido el grupo 8 «Gastos imputados al patrimonio neto» y el grupo 9 «Ingresos imputados al patrimonio neto». Durante el ejercicio, en lugar de imputar directamente a las cuentas de patrimonio neto las variaciones patrimoniales de activos o las subvenciones, se registran a través de cuentas de estos grupos, imputándolo a las cuentas del grupo 1 «Financiación básica» al final de ejercicio, momento en el que se saldan las cuentas de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto. Los importes registrados en las cuentas de los grupos 8 y 9 durante el ejercicio son los que se muestran en el estado de ingresos y gastos reconocidos, además del saldo de la cuenta 129, «Resultado del ejercicio». En definitiva, la operativa es similar a la de los grupos 6 y 7 en la cuenta del resultado económico-patrimonial.

3. *Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias*, en la cual se detallan las operaciones realizadas con los propietarios de la entidad, distinguiendo entre las operaciones patrimoniales y otras. En las operaciones patrimoniales con la entidad se diferencia entre aportaciones dinerarias, aportaciones de bienes y derechos, asunción y condonación de pasivos financieros, otras aportaciones, devoluciones de bienes y derechos y otras devoluciones. Dentro de otras operaciones con la entidad o entidades propietarias se diferencia entre los ingresos y gastos reconocidos en el resultado del ejercicio y los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

5. EL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

El estado de flujos de efectivo pretende completar la información del balance y de la cuenta de resultados informando sobre los movimientos en la tesorería o efectivo y equivalentes al mismo, así como las causas de dichos movimientos. En el sector empresarial, este estado se regula por primera vez en el PGC del 2007, reemplazando al cuadro de financiación, por lo que puede decirse que es un estado novedoso.

Sin embargo, en el ámbito de las Administraciones Públicas, desde que se aprobará el primer PGCP, éstas elaboran un estado de tesorería, por lo que en cierta medida la información sobre los flujos de tesorería ha sido tradicionalmente elaborada. Lo que sí es novedoso es la forma de elaboración y presentación del mismo, dado que la clasificación de los flujos de efectivo atiende a criterios completamente diferentes.

Así, el PGCP 94 recoge la elaboración de un estado de tesorería y establece dos modelos de presentación: un estado atendiendo al carácter presupuestario de los cobros y pagos, y un segundo estado en función del tipo de operaciones que da lugar al cobro o pago. Aun-

que no son estados principales, los mismos forman parte de la memoria y, por tanto, tienen el carácter de obligatorios.

En el nuevo PGCP, el estado de flujos de efectivo se convierte en un estado principal y muestra los cobros y pagos clasificados por tipos de actividades. En su regulación se ha tenido en cuenta tanto el PGC del sector empresarial como la NIC-SP nº 2, «Estado de flujos de efectivo».

Un aspecto importante, previamente a abordar la presentación del estado, es definir qué se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes. El PGCP los define como la tesorería depositada en la caja de la entidad y los depósitos bancarios a la vista (epígrafe B.VII del activo del balance), así como los activos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y forme parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

El estado de flujos de efectivo muestra los movimientos de efectivo y de sus equivalentes líquidos, es decir, cobros y pagos, sin incluir los movimientos entre las partidas que constituyen dicho efectivo y sus equivalentes, dado que estos movimientos son variaciones internas de la tesorería y sus equivalentes. A este respecto, el marco conceptual del PGCP define los cobros como flujos de entrada de efectivo, por lo que suponen un aumento de la tesorería de la entidad. Los pagos son los flujos de salida de efectivo y suponen una disminución de la tesorería de la entidad.

Para la presentación del estado, los movimientos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se muestran en el estado de flujos de efectivo agrupados por tipos de actividades. La utilización de criterios homogéneos para la clasificación de los flujos de efectivo derivados de las distintas actividades desarrolladas por la entidad permite la comparabilidad de los estados financieros y facilita la predicción de flujos futuros de tesorería para las distintas actividades, ayudando así a explicar la capacidad de la entidad para hacer frente a sus obligaciones o sus necesidades de financiación externa.

El PGCP incorpora los tres tipos de flujos de efectivo definidos en la NIC-SP nº 2 y en el PGC del sector empresarial, añadiendo un cuarto grupo para registrar los flujos de efectivo pendientes de clasificar (Cuadro 5). La definición y contenido de cada uno de ellos es la siguiente:

1) *Flujos de efectivo de las actividades de gestión.* Son fundamentalmente los flujos ocasionados por las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de la gestión ordinaria, y los que no deban clasificarse en las categorías de inversión o de financiación.

La NIC-SP recoge dos métodos para obtener y presentar este tipo de flujos de efectivo: método directo y método indirecto, dejando

libertad para que las entidades adopten el que consideren más adecuado, si bien anima a las entidades a que utilicen el método directo por entender que proporciona información más relevante.

El PGCP ha optado por el método directo, es decir, mostrando los cobros y pagos procedentes de los ingresos y gastos de la gestión directamente, frente a la opción de partir del resultado del ejercicio y ajustar las partidas que no han supuesto cobro o pago de las actividades de gestión. Esta última opción es la que ha recogido el PGC del sector empresarial, por lo que el PGCP se ha separado así de la normativa empresarial en la presentación de este tipo de flujos de efectivo⁴.

2) *Flujos de efectivo de las actividades de inversión*, donde se muestran los pagos que tienen su origen en la adquisición de elementos del inmovilizado no financiero y de inversiones financieras, tanto de corto como de largo plazo, no consideradas activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los cobros procedentes de su enajenación. También forman parte de estos flujos todos los pagos satisfechos por la adquisición del inmovilizado no financiero cuyo pago se aplaza, así como los derivados del arrendamiento financiero.

Al igual que en los flujos de las actividades de gestión, el PGCP ha optado por el método directo para la presentación de estos flujos, de modo que, por un lado, se muestran los cobros y, por otro, los pagos, sin compensar unos con otros. No obstante, los cobros y pagos procedentes de activos financieros, distintos a los considerados como activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los procedentes de pasivos financieros, cuando ambos sean de rotación elevada, podrán mostrarse en términos netos en el estado de flujos de efectivo. Se considerará que el periodo de rotación es elevado cuando el número de rotaciones en el año no sea inferior a cuatro. Cuando se presente esta información en términos netos se dejará constancia de ello en la memoria.

3) *Flujos de efectivo de las actividades de financiación*, que recogen los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación y los correspondientes a aportaciones al patrimonio de la entidad o entidades propietarias. También comprenden los pagos realizados por amortización o devolución de los anteriores instrumentos de financiación y por reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias.

4) *Flujos de efectivo pendientes de clasificación*, donde se recogen los cobros y pagos cuyo origen se desconoce en el momento de elaborar el

⁴ En el sector empresarial recibe la denominación de flujos de efectivo de las actividades de explotación.

estado de flujos de efectivo. Por ejemplo, figurará entre los pagos de esta categoría el saldo de la cuenta 558, «Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija», cuando no sea posible su clasificación en una de las tres categorías anteriores. A este respecto el PGCP señala que se presentará su correcta clasificación en el ejercicio siguiente, formando parte de la información relativa al ejercicio precedente dentro del estado de flujos de efectivo. Esto implicaría una reelaboración del estado de flujos de efectivo del ejercicio anterior. El PGCP, consciente del esfuerzo que ello puede llevar, establece que para los flujos pendientes de clasificación correspondientes a la cuenta 558 puede optarse por informar sobre su correcta clasificación en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio siguiente. Asimismo, permite no realizar las correspondientes reclasificaciones cuando los importes pendientes de clasificar en uno u otro caso sean escasamente significativos.

**CUADRO 5.
CLASIFICACIÓN DE LOS FLUJOS DE EFECTIVO
Y PRESENTACIÓN DEL ESTADO**

I. Flujos de efectivo de las actividades de gestión
A) Cobros de ingresos de gestión
B) Pagos de ingresos de gestión
II. Flujos de efectivo de las actividades de inversión
C) Cobros por venta de inversiones
D) Pagos por adquisición de inversiones
III. Flujos de efectivo de las actividades de financiación
E) Aumentos en el patrimonio
F) Pagos a la entidad o entidades propietarias
G) Cobros por emisión de pasivos financieros
H) Pagos por reembolso de pasivos financieros
IV. Flujos de efectivo pendientes de clasificación
I) Cobros pendientes de aplicación
J) Pagos pendientes de aplicación
V. Efecto de las variaciones de los tipos de cambio
VI. Incremento/Disminución neta del efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo (+/-I+/-II+/-III+/-IV +/-V)
Efectivo y activos líquidos equivalentes al inicio del ejercicio
Efectivo y activos líquidos equivalentes al final del ejercicio

A efectos de elaboración del estado hay que tener en cuenta que los pagos deben mostrarse netos de los cobros realizados por el reintegro o devolución de aquéllos cuando éstos se produjeran en el mismo ejercicio. Si los cobros por reintegros se producen en distinto

ejercicio se reflejarán como flujos de efectivo de las actividades de gestión. De forma similar, los cobros del estado de flujos de efectivo se mostrarán, en todos los casos, netos de los pagos realizados por la devolución de aquéllos.

6. EL ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

El estado de liquidación del presupuesto muestra la ejecución realizada por la entidad del presupuesto previamente aprobado al objeto de demostrar que los recursos se han aplicado según se había previsto, así como el cumplimiento de las limitaciones recogidas en el mismo. La NIC-SP nº 24 establece la obligatoriedad de informar sobre el presupuesto aprobado y los importes ejecutados, mostrando una comparación entre ambos, ya sea en los estados financieros, si los criterios presupuestarios son comparables con los de los estados financieros, o en un estado financiero independiente.

En el PGCP, al igual que en el de 1994, el estado de liquidación del presupuesto consta de cuatro partes diferenciadas: liquidación del presupuesto de gastos, liquidación del presupuesto de ingresos, resultado presupuestario y resultado de las operaciones comerciales para aquellas entidades cuya normativa presupuestaria así lo exija.

Como elementos de este estado, el marco conceptual del PGCP define los ingresos y los gastos presupuestarios. En concreto, los ingresos presupuestarios son aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos o en la emisión de pasivos financieros. Los gastos presupuestarios son aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad. Su realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en adquisición de activos o en la cancelación de pasivos financieros. Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad.

La liquidación del presupuesto de gastos muestra el presupuesto aprobado, las modificaciones realizadas y el presupuesto definitivo, así como los gastos liquidados a través de las obligaciones reconocidas y los importes pagados, mientras la liquidación del presupuesto de ingresos recoge la misma información para los ingresos: importe inicial, modificaciones, presupuesto definitivo, derechos liquidados, importes anulados y cancelados, derechos reconocidos netos e importes cobrados. Por tanto, este estado permite cumplir con la información requerida en la NIC-SP nº 24 al respecto.

La presentación del estado no sufre modificaciones importantes respecto al PGCP de 1994, tan sólo algunas reubicaciones de la información. Por ejemplo, en la liquidación del presupuesto de ingresos se destinan columnas diferentes para los derechos anulados y los derechos cancelados. En la columna de *derechos anulados* deben incluirse los derechos anulados por anulación de liquidaciones, cobradas previamente o no, así como los anulados por aplazamiento o fraccionamiento. Y en la columna de derechos cancelados se incluyen los cobros en especie y los derechos cancelados por insolvencias y otras causas. Los derechos reconocidos netos se calculan como diferencia entre los derechos reconocidos durante el ejercicio y los derechos anulados y cancelados durante el mismo.

En el estado del resultado presupuestario, que ofrece una visión conjunta de la liquidación del presupuesto de gastos e ingresos, se produce un cambio de denominación, y en lugar de denominar a la diferencia entre ingresos y gastos presupuestarios saldo presupuestario del ejercicio se le denomina resultado presupuestario del ejercicio. Y al superávit o déficit de financiación del ejercicio se le denomina resultado presupuestario ajustado.

La NIC-SP nº 24 señala que, además de informar sobre los importes presupuestados y liquidados, una nota al estado debe explicar las diferencias materiales entre los importes presupuestados y ejecutados, así como las modificaciones presupuestarias realizadas durante el ejercicio. A este respecto, la liquidación del presupuesto de ingreso y gastos muestra las diferencias, pero no recoge una explicación de las mismas. La nota número 23 de la memoria, «Información presupuestaria», contiene el detalle de las modificaciones presupuestarias, pero no explica las razones de las diferencias entre el presupuesto y la ejecución en el presupuesto de gastos e ingresos.

Otra información que está ausente en la liquidación del presupuesto es la conciliación entre los importes del presupuesto y los de los estados financieros. Así, la NIC-SP nº 24 señala que se debe proporcionar una conciliación entre la información presupuestaria y el resultado y flujos de efectivo cuando dicha información sea comparable. Y en caso de que la información presupuestaria no sea comparable con la financiera, como es el caso de España, debe establecerse una conciliación entre los importes presupuestarios y los flujos de efectivo de las actividades de gestión, flujos de las actividades de inversión y flujos de efectivo de las actividades de financiación. En el estado de liquidación del presupuesto de gastos se muestran los pagos, y en el estado de liquidación del presupuesto de ingresos se muestran los cobros, pero la normativa española no hace referencia a esa conciliación.

liación con la información del estado de flujos de efectivo, que sin duda hubiera sido muy útil, dado que permitiría explicar mejor la procedencia de los cobros y pagos procedentes del presupuesto.

En este sentido consideramos que el nuevo PGCP hubiera sido una oportunidad para regular la presentación una conciliación entre el saldo presupuestario y el resultado económico dentro de la memoria. Las diferencias se deberán tanto a la aplicación de algunos principios contables en uno y no en el otro como a la consideración de la actividad financiera que implica a la entidad en el largo plazo, esto es, las operaciones de inversión y financiación dentro del saldo presupuestario.

Asimismo consideramos que debería haberse establecido una conciliación de entre los flujos de tesorería y los cobros y pagos presupuestarios en la línea que indica el IPSAB.

7. LA MEMORIA

La memoria del PGCP pretende completar y ampliar la información de los otros cinco estados financieros. Al igual que el PGCP de 1994, el Plan regula un contenido mínimo, recogiendo 27 puntos, algunos de ellos referentes a información ya contenida en las cuentas anuales. En otros casos, aunque la información se deriva del resto de cuentas anuales, no está propiamente contenida en ellas. Por último, se han incluido puntos relativos a información que no se deduce directamente de la contabilidad, pero relevante respecto a la gestión llevada a cabo por la entidad. Cabe señalar que se ha producido un incremento considerable en el contenido de la memoria respecto al anterior PGCP.

En todo caso serán las características y necesidades de la entidad las que fijarán qué información debe contener. Así, al igual que en el PGCP de 1994, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes. Por otra parte, deberá indicarse otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para facilitar la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad.

Además, en la mayoría de los puntos se acompañan cuadros orientativos a efectos de presentación de la información que se solicita. Estos cuadros se presentan solamente a título indicativo.

Hay que resaltar como novedad la inclusión de unos indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, y unos indicadores de

gestión, así como información sobre el coste de las actividades, que constituyen una primera iniciativa para la obtención de información que mejore la adopción de decisiones en el marco de la gestión eficiente de los recursos públicos

En función de la clase de información que representan los puntos consignados en el modelo de memoria podrían diferenciarse ocho tipos distintos de notas:

- I. NOTAS DE CARÁCTER GENERAL
 1. Organización y actividad
 2. Gestión indirecta de servicios públicos, convenios y otras formas de gestión
 3. Bases de presentación de las cuentas anuales
 4. Normas de reconocimiento y valoración
- II. INFORMACIÓN SOBRE PARTIDAS DEL BALANCE
 5. Inmovilizado material
 6. Inversiones inmobiliarias
 7. Inmovilizado intangible
 8. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar
 9. Activos financieros
 10. Pasivos financieros
 11. Coberturas contables
 12. Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias
 13. Moneda extranjera
 14. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos
 15. Provisiones y contingencias
 17. Activos en estado de venta
- III. INFORMACIÓN SOBRE PARTIDAS DEL RESULTADO
 14. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos (circunstancia sustantiva que afecte a los ingresos o a los gastos)
 18. Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico-patrimonial
- IV. INFORMACIÓN SOBRE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
 23. Información presupuestaria (incluye el remanente de tesorería)
- V. INFORMACIÓN DE FLUJOS DE EFECTIVO
 20. Operaciones no presupuestarias de tesorería.
- VI. INFORMACIÓN DE COSTE DE LAS ACTIVIDADES
 25. Información sobre el coste de las actividades
- VII. INDICADORES ECONÓMICOS, FINANCIEROS, PRESUPUESTARIOS Y DE GESTIÓN
 24. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios
 26. Indicadores de gestión
- VIII. OTRA INFORMACIÓN RELEVANTE
 16. Información sobre medio ambiente
 19. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos
 21. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación
 22. Valores recibidos en depósito
 27. Hechos posteriores al cierre

A continuación nos referimos a aquellos aspectos que entendemos son más novedosos:

– *La cuenta de resultados por actividades.* La nota 18 de la memoria se limita a indicar que la entidad podrá presentar la cuenta del resultado económico-patrimonial clasificando los gastos económicos incluidos en la misma por actividades. Por tanto, se trata de información de carácter optativo y el PGCP no ha recogido un formato para su presentación, por lo que requerirá un diseño por parte de la entidad que lo presente. Es posible que las entidades opten por omitir dicha información, dado que el diseño de una cuenta por actividades requiere disponer de información sobre los gastos imputados a cada actividad, además de la definición de las actividades, información que no siempre está disponible, sobre todo si se tiene en cuenta que muchas entidades no disponen a día de hoy de una contabilidad analítica.

– *Información del coste de las actividades.* Esta nota contiene a su vez cuatro tipos de información:

1. Resumen general de costes de la entidad, donde se recoge la información relativa a los costes del ejercicio de forma total, diferenciando entre gastos de personal, adquisición de bienes y servicios, servicios exteriores, tributos, costes calculados, costes financieros, costes de transferencias y otros costes.

2. Resumen de costes por actividad-actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos. La normativa expresa que para determinar las tasas y precios públicos debe tenerse en cuenta el coste del servicio prestado, de ahí la importancia de conocer el coste en esos casos. Por eso se dedica una nota a estas actividades, entendiendo que al menos para éstas debería calcularse el coste e informarse sobre éste. En el cuadro mostrado a título orientativo en la memoria se informa sobre los costes por naturaleza que corresponden a cada actividad, diferenciando a su vez entre los costes directos e indirectos. Esta información debería darse para cada una de las actividades.

3. Resumen de costes por actividad-actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos donde se proporcionará información resumida sobre el coste de todas las actividades.

4. Resumen relacionando costes e ingresos de actividades con ingresos finalistas donde se mostraría una comparación entre el coste y los ingresos para cada una de las actividades de este tipo.

– *Indicadores económicos, financieros, presupuestarios y de gestión.* La nota 24 recoge la presentación de indicadores basados en el análisis del balance, del estado de resultados y del presupuesto, aportando una

serie de ratios y la definición correspondiente para determinar su cálculo. En este sentido hay que resaltar que la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL), aprobada en 2004, ya hace referencia a estos indicadores y recoge la obligación de incluir indicadores de gestión para las entidades locales de más de 50.000 habitantes.

Respecto a los indicadores financieros, se recogen los siguientes: liquidez inmediata, liquidez a corto plazo, liquidez general, endeudamiento, relación de endeudamiento y *cash flow*. Los indicadores del estado de resultados se agrupan en tres tipos: estructura de los ingresos, estructura de los gastos y cobertura de los gastos corrientes. Los indicadores presupuestarios pretenden informar sobre la gestión del presupuesto y el esfuerzo inversor de la entidad, incluyendo los siguientes indicadores: ejecución del presupuesto de gastos e ingresos, realización de pagos y de cobros, gasto por habitante, inversión por habitante, esfuerzo inversor, periodo medio de pago y de cobro, y el superávit o déficit por habitante.

Tratando de completar la información financiera tradicional con aspectos de gestión que no son propiamente de carácter contable, la nota 26 hace referencia a los indicadores de gestión, indicando que los indicadores de gestión pretenden informar sobre aspectos globales o concretos de la organización, atendiendo a la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la prestación de, al menos, los servicios o actividades financiados con tasas o precios públicos.

Se hace referencia a cuatro tipos de indicadores: indicadores de eficacia, de eficiencia, indicadores de economía e indicadores de medios de producción, y se recogen algunos ejemplos de ellos con la correspondiente indicación respecto al cálculo de los mismos.

– *Otra información relevante.* Dentro de este epígrafe se recogen cuatro notas de carácter importante y que en su mayor parte no estaban en el anterior PGCP, aunque alguna de ellas sí se había recogido ya en la ICAL.

Nota 16. Información sobre medio ambiente, donde debe facilitarse información sobre los gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino y las inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.

Nota 21. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación, donde debe informarse, por tipos de contratos, sobre los importes adjudicados según los diferentes procedimientos establecidos en la normativa vigente sobre contratación (abierto, restringido, negocia-

do, diálogo competitivo, adjudicación directa) para cada tipo de contrato (obras, de suministro, patrimoniales, de gestión de servicios públicos, de servicios, de concesión de obra pública, de colaboración entre el sector público y el sector privado, de carácter administrativo especial y otros). En el PGCP de 1994 dicha información se presentaba ya en la nota 4, «Información sobre ejecución del gasto público»; 4.5, «Contratación administrativa».

Nota 22. Valores recibidos en depósito, donde debe indicarse los movimientos que han tenido lugar para cada uno de los conceptos en los que se registren los valores depositados: valores pendientes de devolver a 1 de enero, modificaciones del saldo inicial, valores recibidos durante el ejercicio, valores recibidos cancelados y valores recibidos pendientes de devolver a 31 de diciembre.

Nota 27. Hechos posteriores al cierre, donde la entidad deberá poner de manifiesto los hechos que ponen de manifiesto circunstancias que ya existían a la fecha de cierre, diferenciando entre los que han supuesto la inclusión de ajustes en las cuentas anuales y los que no, y los hechos que muestran condiciones que no existían al cierre del ejercicio que tengan importancia y, por tanto, puedan afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales.