

Cuerpo Administrativo. Turno de Promoción Interna

TEMA 16

Plan general de contabilidad pública de la Región de Murcia. Ámbito de aplicación. Fines de la contabilidad. Principios contables.

Autora: María José Vicente Hernández.

Fecha actualización: mayo 2023

ÍNDICE

RESUMEN.....	2
OBJETIVOS.....	2
1. INTRODUCCIÓN: DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD PÚBLICA.....	3
2. EL PGCPRM: NORMALIZACIÓN Y MODERNIZACIÓN. ÁMBITO DE APLICACIÓN. COMPETENCIAS EN MATERIA DE CONTABILIDAD. ORGANIZACIÓN CONTABLE.....	3
2.1. El PGCPRM. Normalización y modernización.....	3
2.2. El PGCPRM: ámbito de aplicación.....	5
2.2.1. Rendición de cuentas de las entidades integrantes de la CARM.....	5
2.2.2. Aplicación obligatoria del PGCPRM.....	5
2.3. Competencias en materia de contabilidad.....	6
2.4. Organización contable.....	7
3. DESTINATARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA.....	8
4. FINES DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA:.....	9
5. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL PGCPRM:.....	10
5.1. Primera parte. Marco conceptual de la contabilidad pública.....	11
5.1.1. Imagen fiel de las cuentas anuales.....	11
5.1.2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.....	12
5.1.3. Principios contables.....	13
5.1.4. Elementos de las cuentas anuales.....	15
5.1.5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.....	17
5.2. Segunda parte. Normas de reconocimiento y valoración.....	19
5.3. Tercera parte. Cuentas anuales.....	19
5.4. Cuarta parte. Cuadro de cuentas.....	22
5.5. Quinta parte. Definiciones y relaciones contables.....	28
6. INDICADORES DE CARÁCTER FINANCIERO, PATRIMONIAL y PRESUPUESTARIO:.....	28
BIBLIOGRAFÍA.....	30



RESUMEN.

En el presente tema vamos a conocer el Plan General de Contabilidad Pública de la Región de Murcia,- en adelante PGCPRM-, y sus diferentes partes. No obstante, antes de abordar esta cuestión, es necesario delimitar el concepto de contabilidad pública así el de normalización contable. Respecto a la información contable pública enumeraremos los requisitos que deben reunir, sus destinatarios, y sus fines. Asimismo haremos referencia a la organización contable en el ámbito de la Administración General de la CARM y sus Organismos Autónomos dependientes, así como a las competencias en materia de contabilidad pública.

OBJETIVOS.

1. Delimitación concepto contabilidad pública.
2. Entender qué es un Plan General de Contabilidad.
3. Destacar la normalización contable como factor determinante de la redacción del PGCPRM.
4. Delimitar el ámbito de aplicación subjetivo del PGCPRM.
5. Conocer quienes tienen competencia en materia de contabilidad pública en la CARM.
6. Conocer el modelo contable de la CARM.
7. Comprender los fines de gestión, de control así como de análisis y divulgación de la contabilidad pública.
8. Conocer qué requisitos debe reunir la información contable pública.
9. Estudio de las diferentes partes del PGCPRM.
10. Conocer los principales indicadores o ratios de carácter financiero y presupuestario.

1. INTRODUCCIÓN: DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD PÚBLICA.

Una primera cuestión que se plantea en relación con la contabilidad pública es la de su **conceptualización**, puesto que es susceptible de análisis desde diferentes puntos de vista. Desde un **punto de vista jurídico**, la contabilidad pública se ha considerado tradicionalmente como un conjunto de reglas que se aplicaban a la aprobación, a la ejecución y al control de los presupuestos públicos, así como a la determinación de las responsabilidades de los agentes públicos. Por su parte, desde un **punto de vista técnico**, la contabilidad pública está constituida por las reglas que ordenan la presentación y rendición de las cuentas públicas. Por último, el **estudio actual** de la contabilidad pública debe encuadrarse dentro del área de conocimientos de la Teoría General de la Contabilidad; la contabilidad pública se concibe hoy como un **sistema de información** contable formado por diferentes subsistemas que se relacionan entre sí con el objetivo de suministrar a la organización una información económico-técnica, patrimonial y presupuestaria que satisfaga las necesidades de los diferentes destinatarios de la misma.

Concepto tradicional	•Ejecución y control de los presupuestos públicos, y determinación de las responsabilidades de los agentes públicos
Concepto moderado	•Presentación y rendición de las cuentas públicas
Concepto actual	•Sistema de información

2. EL PGCPRM: NORMALIZACIÓN Y MODERNIZACIÓN. ÁMBITO DE APLICACIÓN. COMPETENCIAS EN MATERIA DE CONTABILIDAD. ORGANIZACIÓN CONTABLE.

2.1. EL PGCPRM. Normalización y modernización.

Para comenzar podemos **definir la normalización contable** como el proceso regulador institucionalizado y organizado encaminado hacia la emisión de normas contables. En definitiva, se trata de establecer una serie de reglas que permitan alcanzar una

información contable homogénea que facilite la comparabilidad intertemporal e interespacial de la misma y que responda a las necesidades de los diferentes usuarios.

En este sentido, los **planes de cuentas** han sido el principal instrumento de normalización contable en nuestro país. Por lo tanto, un **Plan General de Contabilidad** es un documento técnico, aprobado por una norma legal, que establece una serie de reglas que permiten alcanzar una información contable homogénea y cuya finalidad fundamental es conseguir que la información económico-financiera sea transparente, fiable y comparable.

A continuación describimos cómo se ha desarrollado el **proceso de normalización contable** en el sector público estatal y en la CARM.

Pues bien, el primer Plan General de Contabilidad Pública fue aprobado en el año 1981 y era de aplicación al sector público estatal. Este primer Plan tomó como referencia el Plan General de Contabilidad para la empresa aprobado por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero, con el fin de homogeneizar la información obtenida por el sector empresarial en aplicación de su Plan de Contabilidad y por las entidades públicas que aplicaran el Plan General de Contabilidad Pública.

Posteriormente, la adaptación del ordenamiento jurídico español a las Directivas de la Unión Europea exigió en materia contable un nuevo Plan para la empresa, que fue aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que derogaba expresamente el Plan de 1973. Al cambiar el punto de referencia del Plan Contable Público, y siempre en la idea de normalización, se hizo necesario un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, que se aprobó mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994, cuyo ámbito de aplicación era el sector público estatal, y con el carácter de plan contable marco y documento básico de la contabilidad de todas las administraciones públicas. En el ámbito de la CARM y con el fin de avanzar el proceso de normalización contable nacional e internacional y con el de modernización de principios y técnicas de la contabilidad pública, fue aprobado por Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 26 de julio de 1994, el Plan General de Contabilidad Pública de la Región de Murcia,- en lo sucesivo PGCPRM 1994-.

Por último, es preciso señalar que en 2010, el Ministerio de Economía y Hacienda aprobó un nuevo Plan General de Contabilidad Pública (Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril) actualizado, que sustituye al de 1994, con el carácter de Plan contable marco para todas las administraciones públicas y que es de aplicación obligatoria para las

entidades integrantes del sector público administrativo estatal; completando la información de las cuentas anuales y mejorando la armonización internacional. Dicho plan surge asimismo de la necesidad de adaptarse a las nuevas normas contenidas en el nuevo plan aplicable a las empresas que se aprobó a través de Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La CARM se ha adaptado a este nuevo marco contable mediante la Orden de 27 de junio de 2017, del Consejero de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Región de Murcia,- en adelante PGCPRM 2017-, (BORM 7 de julio de 2017). Este plan sustituye en consecuencia al Plan General de Contabilidad Pública de la Región de Murcia que se aprobó mediante Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 26 de julio de 1994, y entró en vigor el 1 de enero de 2018, salvo para las Universidades públicas de la Región de Murcia cuya entrada en vigor sería el 1 de enero de 2020.

2.2. EI PGCPRM: ámbito de aplicación.

2.2.1. Rendición de cuentas de las entidades integrantes de la CARM.

*El capítulo II sobre “Contabilidad Pública” del Título IV sobre “Control interno y Contabilidad Pública” del Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia,- en adelante TRLHRM-, determina en su **artículo 104** la obligación de la Administración Pública Regional, sus organismos autónomos y sus empresas públicas de estar sometidas al régimen de contabilidad pública en los términos previstos en la misma. Dicho sometimiento al régimen de contabilidad pública comporta la obligación de rendir cuentas de sus operaciones a la Asamblea Regional y al Tribunal de Cuentas.*

Esto es, en cumplimiento de esta obligación, cada una de las entidades deben formular sus cuentas anuales y, una vez aprobadas, enviarlas a la Intervención General, que procederá a elaborar la Cuenta General de la CARM y a remitir toda la documentación a la Asamblea Regional y al Tribunal de Cuentas.

2.2.2. Aplicación obligatoria del PGCPRM.

La Orden que aprobó el PGCPRM en 1994 estableció su aplicación obligatoria por la Administración General de la CARM y por los Organismos Autónomos dependientes. Por su parte, el artículo 2 de la Orden, de 27 de junio de 2017, del Consejero de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se aprueba el Plan General de

Contabilidad Pública de la Región de Murcia establece que será de aplicación obligatoria para la Administración General de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y sus Organismos Autónomos, las Universidades públicas de la Región de Murcia y para el resto de entidades del sector público de la CARM sujetas al régimen de contabilidad pública,- esto es, los Consorcios regionales-.

Es preciso señalar que el ámbito de aplicación del PGCPRM 1994 y PGCPRM 2017 está constituido por un conjunto de entes pertenecientes al sector público autonómico que cumplen determinadas características que constituyen el denominado “**entorno de la contabilidad pública**”; salvo que alguna disposición legal le obligue, a pesar del entorno al que pertenece, a aplicar otro Plan diferente.

Estas **características** podemos resumirlas de la siguiente manera:

 **Desde el punto de vista económico:**

- a) La actividad consiste, bien en la producción de servicios destinados a satisfacer las necesidades de la colectividad, dirigidos por tanto, a la pluralidad de la misma, bien en la realización de operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacional.
- b) Cualquiera que sea la actividad que se desarrolle, con la misma no se persigue lucro alguno, lo que determina que no se concibe la contabilidad para el cálculo de los posibles beneficios o pérdidas que se obtengan con la actividad del sujeto contable.
- c) Su financiación está constituida por fondos públicos procedentes de pagos obligatorios, directos o indirectos, sin contraprestación proporcionada o medible.

 **Desde el punto de vista jurídico:**

- a) Los medios de que dispone para llevar a cabo la actividad son de titularidad pública.
- b) Su régimen jurídico que viene configurado por un conjunto de normas de derecho administrativo, que entre otras cosas regulan su actividad financiera y su sometimiento a un presupuesto vinculante y limitativo.
- c) Su sometimiento a los órganos de control político como máximo exponente de su pertenencia al sector público.

2.3. Competencias en materia de contabilidad.

El TRLHRM, establece en su **artículo 106** que la *Intervención General de la Comunidad Autónoma es el **centro directivo** de la contabilidad pública, y que como tal le corresponden las siguientes funciones:*

a) Someter a la decisión del Consejero competente en materia de Hacienda el Plan General de Contabilidad Pública Regional.

b) Promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en materia de determinación de la estructura, justificación, tramitación y rendición de cuentas y demás documentos relativos a la contabilidad pública, pudiendo dictar, además, las circulares e instrucciones necesarias para la mejor aplicación de estos reglamentos.

c) Aprobar los planes parciales o especiales de contabilidad pública que se elaboren conforme al Plan General.

d) Inspeccionar la contabilidad de la Administración Pública Regional, sus organismos y empresas públicas, y dirigir las auditorías de los mismos.

Por otro lado, el **artículo 107** del TRLHRM, dispone, que *la Intervención General de la Comunidad Autónoma, en tanto que **centro gestor** de la contabilidad pública, tiene a su cargo:*

a) Elaborar la Cuenta General de la Comunidad Autónoma.

b) Formar la cuenta de gestión de tributos cedidos.

c) Preparar y examinar, formulando las observaciones procedentes, las cuentas que hayan de rendirse a la Asamblea Regional y al Tribunal de Cuentas.

d) Recabar la presentación de las cuentas, estados y demás documentos sujetos a examen crítico.

e) Centralizar la información deducida de la contabilidad de los organismos, empresas y demás agentes que integran el sector público regional.

f) Elaborar las cuentas del sector público regional de forma compatible con el sistema español de cuentas nacionales.

g) Vigilar e impulsar la actividad de las oficinas de contabilidad de todos los órganos de la Comunidad Autónoma.

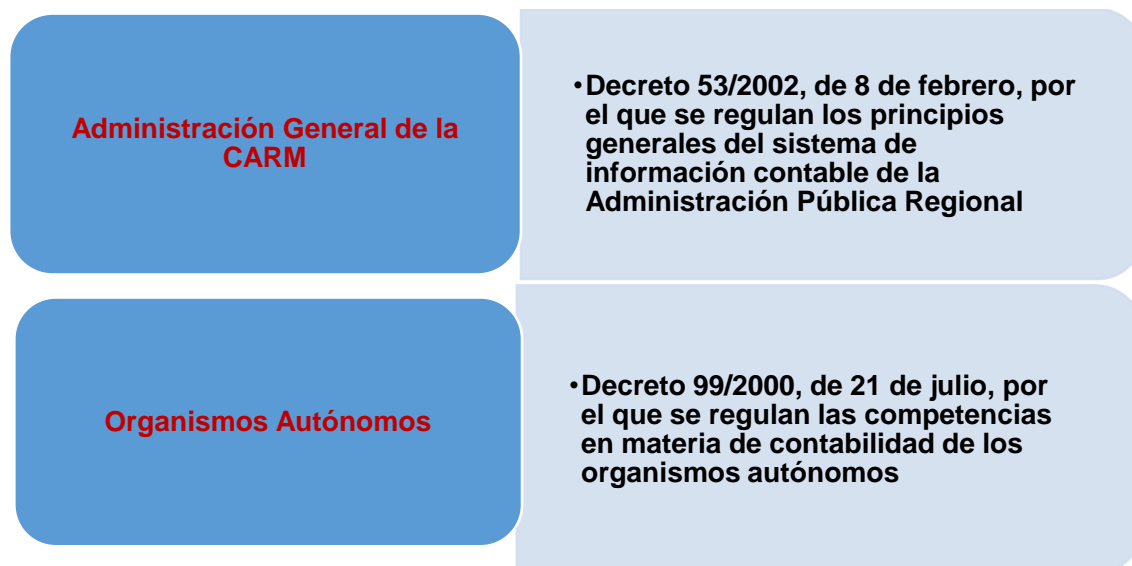
2.4. Organización contable.

La **organización contable de la Administración General de la CARM** viene definida en el *Decreto 53/2002, de 8 de febrero, por el que se regulan los principios generales del sistema de información contable de la Administración Pública Regional*. Según dicho

Decreto, la organización contable de la Administración General de la CARM obedece a un **modelo contable** con centralización de la información en la Intervención General y descentralización de las funciones de gestión contable en los servicios económicos o unidades administrativas de las consejerías.

Por su parte, respecto al **modelo contable** de los **Organismos Autónomos**, el Decreto 99/2000, de 21 de julio, por el que se regulan las competencias en materia de contabilidad de los Organismos Autónomos, determina que los Organismos Autónomos tienen autonomía en materia contable, de acuerdo con las normas que dicte el Consejero competente en materia de Hacienda y las instrucciones contables que a tal efecto reciban de la Intervención General. Le compete a la Intervención General CARM, entre otras funciones, en materia de contabilidad de los Organismos Autónomos centralizar la información deducida de su contabilidad.

El sistema soporte de información contable de la Administración General de la CARM y sus Organismos Autónomos es "SIGEPAL",- Sistema Integrado de Gestión Económica, de Personal y Patrimonial-, y cuenta con subsistemas o módulos de contabilidad del presupuesto de gastos e ingresos, de contabilidad financiera y operaciones no presupuestarias, de tesorería, de inmovilizado, de facturas, entre otros.



3. DESTINATARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA.

La contabilidad pública tradicional a la que hemos hecho referencia anteriormente, conceptualizada como una contabilidad de responsables orientada al seguimiento de la ejecución del presupuesto, tenía como destinatarios casi exclusivos a los órganos de

control interno y externo. La contabilidad pública moderna, se concibe como un auténtico sistema de información que abarca los aspectos económicos, financieros y patrimoniales de la actividad de los entes públicos, por lo que ha ampliado enormemente el abanico de potenciales demandantes de información.

Entre los **destinatarios** de la contabilidad pública se abre una gama muy amplia de colectivos, que puede sintetizarse en los siguientes:

a) Órganos de representación política, es decir, las Cortes Generales, Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y los Plenos de las Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares, Ayuntamientos y demás Corporaciones Locales.

b) Órganos de gestión encargados de las distintas administraciones públicas tanto en los niveles político-administrativos, entre los que se incluirán el Gobierno de la Nación y sus ministros, los Gobiernos de las Comunidades Autónomas y sus respectivos Consejeros, Alcaldes y Presidentes de Corporaciones Locales, como en los niveles puramente de gestión, entre los que se encuentran los demás escalones de las distintas administraciones.

c) Órganos de control, tanto internos como externos. En el caso particular de la CARM, el órgano de control interno es la Intervención General, y su órgano de control externo es el Tribunal de Cuentas.

d) Entidades, asociaciones y particulares interesados en la evolución de la economía pública.

4. FINES DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA:

La contabilidad pública, además del fin genérico de generar información contable para conocer la situación de la entidad pública de que se trate y su evolución en el tiempo, posee unos **finés específicos** señalados en el *TRLHRM*, así como en el *Decreto 53/2002, de 8 de febrero, por el que se regulan los principios generales del sistema de información contable de la Administración Pública Regional*, y en la *Orden de 21 de noviembre de 2000 de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos de la Región de Murcia*.

Estos fines se pueden sintetizar en **tres grupos**:

a) Fines de gestión:

1. Suministrar información para la toma de decisiones tanto en el ámbito político como en el de gestión.
2. Mostrar la gestión efectuada en su aspecto económico, financiero y presupuestario.
3. Poner de manifiesto la composición y situación del patrimonio así como sus variaciones, y determinar los resultados desde el punto de vista económico patrimonial.
4. Suministrar información para la determinación del coste y rendimiento de los servicios públicos.
5. Posibilitar el inventario y control del inmovilizado, el control del endeudamiento y el seguimiento de los terceros que se relacionen con la Administración Pública Regional.

b) Fines de control:

Proporcionar información para la elaboración de todo tipo de cuentas, estados y documentos que hayan de rendirse o remitirse al Tribunal de Cuentas y demás órganos de control, así como posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia, eficiencia y economía.

c) Fines de análisis y divulgación:

1. Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas del sector público regional y las nacionales de España, además de permitir verificar el cumplimiento de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en cuanto al control del gasto y del déficit público y así como de la deuda pública.
2. Aportar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos (estadísticas).
3. Suministrar información útil para otros destinatarios: ciudadanos en general, asociaciones e instituciones, empresas, etc.

5. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL PGCPRM:

El PGCPRM 2017 se estructura en cinco partes, que van precedidas de una introducción en la que se indican las características fundamentales del mismo y se exponen las diferencias más significativas que presenta respecto a su antecesor, el PGCPRM 1994. Estas cinco partes son las siguientes:

PRIMERA PARTE	Marco conceptual de la contabilidad pública
SEGUNDA PARTE	Normas de reconocimiento y valoración
TERCERA PARTE	Cuentas anuales
CUARTA PARTE	Cuadro de cuentas
QUINTA PARTE	Definiciones y relaciones contables.

5.1. Primera parte. Marco conceptual de la contabilidad pública.

El **marco conceptual de la contabilidad** es una de las novedades más significativas que presenta este Plan respecto al anterior Plan. Recoge los requisitos de información, los principios y los criterios contables para el registro y valoración de los elementos patrimoniales, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad,- en nuestro caso de la Administración General de la CARM y de sus Organismos Autónomos dependientes-. Contiene seis apartados:

1. Imagen fiel de las cuentas anuales.
2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.
3. Principios contables.
4. Elementos de las cuentas anuales.
5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.
6. Criterios de valoración.

5.1.1. Imagen fiel de las cuentas anuales.

En primer lugar, es preciso indicar que las cuentas anuales son el resultado del desarrollo contable de un ejercicio y que constituyen el instrumento transmisor de la información contable a los distintos usuarios de la misma. Es decir, 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.

A tales efectos, constituye la entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas.

Las **cuentas anuales** están integradas por los siguientes **documentos**: el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Cada uno de estos estados contables o documentos, serán definidos en los siguientes apartados.

Por último hemos de señalar que la aplicación sistemática y regular de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes, deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la anteriormente citada imagen fiel. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones, se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

5.1.2. **Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.**

La información contenida en los estados contables debe cumplir determinados requisitos con el fin de garantizar la eficacia de aquélla en el proceso de adopción de decisiones por parte de los diferentes destinatarios de dichos estados.

Los **requisitos esenciales** que han de cumplir los estados contables son los siguientes:

- ✚ **Claridad:** La información es clara cuando los destinatarios de la misma, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que opera, pueden comprender su significado. Este requisito pretende asegurar el adecuado uso de la información por parte de los destinatarios.
- ✚ **Relevancia:** La información es relevante cuando es de utilidad para la evaluación de sucesos (pasados, presentes o futuros), o para la confirmación o corrección de evaluaciones anteriores. Esto implica que la información ha de ser oportuna, y comprender toda aquella que posea importancia relativa, es decir, que su omisión o inexactitud pueda influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información.
- ✚ **Fiabilidad:** 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.
 - El fondo económico de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica.

- Se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.

✚ **Comparabilidad.** La información es comparable, cuando se pueda establecer su comparación con la de otras entidades, así como con la de la propia entidad correspondiente a diferentes períodos. Así pues, la comparación de información de una misma entidad a lo largo del tiempo va a permitir evaluar su evolución, mientras que la comparación de información de diferentes entidades en un momento determinado resulta útil para analizar su situación.

5.1.3. Principios contables

Los principios contables son unas reglas básicas de carácter general que deben aplicar las entidades al realizar el registro contable de sus operaciones con el objetivo de que la información suministrada en las cuentas anuales exprese la referida imagen fiel y sea de utilidad para sus destinatarios.

Estos principios se presentan agrupados, distinguiendo, por un lado, los de carácter económico patrimonial y, por otro, los de carácter presupuestario.

Los **principios contables de carácter económico-patrimonial son:**

- ✚ **Principio de gestión continuada,** por el que se presume, que continúa la actividad del ente contable por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.
- ✚ **Principio de devengo,** según el cual las transacciones y otros hechos económicos deberán reconocerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan (es decir, desde el momento en que se los deben a la entidad o los debe la entidad), y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos (no cuando se cobren o se paguen).
- ✚ **Principio de uniformidad,** por el que adoptado un criterio en la aplicación de estos principios, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio; lo que conducirá a cifras homogéneas y comparables en los estados contables. Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, debe mencionarse

este extremo indicando los motivos, así como su incidencia cuantitativa y, en su caso, cualitativa en los estados contables.

- ✚ **Principio de prudencia**, según el cual se deberá mantener cierto grado de precaución en los juicios de los que se derivan estimaciones bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y que las obligaciones o los gastos no se infravaloren. Pero, además, el ejercicio de la prudencia no debe suponer la minusvaloración de activos o ingresos ni la sobrevaloración de obligaciones o gastos, realizados de forma intencionada, ya que ello privaría de neutralidad a la información, suponiendo un menoscabo a su fiabilidad.
- ✚ En relación con lo anterior, se ha de tener en cuenta que, de acuerdo con la normativa presupuestaria vigente, los gastos e ingresos contabilizados pero no efectivamente realizados no tendrán incidencia presupuestaria y sólo repercutirán en el cálculo del resultado económico patrimonial.
- ✚ **Principio de no compensación**, por el que no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance, ni las de gastos e ingresos de la Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial o el estado de cambios en el patrimonio neto, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales, salvo aquellos casos en que de forma excepcional así se regule.
- ✚ **Principio de importancia relativa**, por el que la aplicación de estos principios, debe estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, puede ser admisible la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales.
- ✚ Además de los anteriores, las entidades públicas deberán aplicar los **principios contables de carácter presupuestario** recogidos en la normativa presupuestaria aplicable y que son los siguientes:
 - **Principio de imputación presupuestaria**, según el cual la imputación de las operaciones que deben aplicarse a los presupuestos de gastos e ingresos deberá efectuarse de acuerdo con los siguientes **criterios**:
 - ✓ Los **gastos e ingresos presupuestarios** se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica (clasificación económica de los presupuestos)

y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir (clasificación funcional de los presupuestos). Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión (clasificación orgánica de los presupuestos).

- ✓ Las **obligaciones presupuestarias** derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al presupuesto del ejercicio en que estos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los **derechos** se imputarán al presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.
- **Principio de desafectación.** Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinarán a financiar la totalidad de los gastos presupuestarios, sin que exista una relación directa entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados, el sistema contable deberá reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento,- estamos hablando de gastos con financiación afectada-.

PRINCIPIOS DE CARÁCTER ECONÓMICO-PATRIMONIAL	PRINCIPIOS DE CARÁCTER PRESUPUESTARIO
Principio de gestión continuada	Principio de imputación presupuestaria
Principio de devengo	Principio de desafectación
Principio de uniformidad	
Principio de prudencia	
Principios de no compensación	
Principio de importancia relativa	

5.1.4. Elementos de las cuentas anuales

Otra novedad significativa del PGCPRM 2017 es la definición de los **elementos de las cuentas anuales**.

1. En primer lugar, se identifican y definen los elementos de las cuentas anuales relacionados con el **patrimonio y la situación financiera de la entidad**, que se registran en el **balance**, esto es, **activos, pasivos y patrimonio neto**.

- a) **Activos:** son 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. Así pues, se distingue entre los **activos portadores de rendimientos económicos futuros**, es decir aquellos que se poseen con el fin de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes o la prestación de un servicio; frente a los **activos portadores de potencial de servicio** que son aquellos que se poseen con la finalidad de generar beneficios sociales y que benefician a la colectividad.
- b) **Pasivos:** se definen 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.
- c) **Patrimonio neto:** constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye por tanto, las aportaciones realizadas por la entidad o entidades propietarias, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

2. En segundo lugar, se identifican y definen los elementos relacionados con **la medida del resultado económico-patrimonial y otros ajustes en el patrimonio neto**, que se reflejan en la cuenta del resultado económico-patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, esto es, **ingresos y gastos**:

- a) **Ingresos:** se definen 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.
- b) **Gastos:** 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.

De tenerse en cuenta que los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán al resultado del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto.

3. Asimismo, se identifican y definen los elementos relacionados con **la ejecución del presupuesto**, que se reflejan en el estado de liquidación del presupuesto, esto es, **gastos presupuestarios e ingresos presupuestarios**:

- a) **Gastos presupuestarios:** son aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad. Por tanto, este término engloba aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término gasto que hemos definido con anterioridad, ya que existen gastos presupuestarios que no constituyen un gasto y viceversa.
- b) **Ingresos presupuestarios:** son aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Por tanto, este término se refiere a aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término ingreso descrito con anterioridad, ya que existen ingresos presupuestarios que no constituyen ingreso y viceversa.

4. Por último, se definen los elementos relacionados con **movimientos de tesorería**, que tienen su reflejo en el **estado de flujos de efectivo**, esto es, **cobros y pagos**:

- a) Los cobros: son los flujos de entrada de efectivo y suponen un aumento de la tesorería de la entidad.
- b) Pagos: son los flujos de salida de efectivo y suponen una disminución de la tesorería de la entidad.

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

Para comenzar es preciso clarificar que cuando hablamos de **registro o reconocimiento contable** nos estamos refiriendo al proceso por el que se incorporan a la contabilidad los diferentes elementos de las cuentas anuales cuando cumplan las definiciones que hemos expuesto en el apartado anterior junto con los criterios que indicamos a continuación. Todos los hechos económicos deben ser registrados en el oportuno orden cronológico.

a) Criterios para reconocimiento de activos y pasivos:

Los **activos** deben reconocerse en el **balance** cuando:

- Se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro,

- Y siempre que puedan valorarse con fiabilidad.

La primera de las dos condiciones supone que los riesgos y ventajas asociados al activo han sido traspasados a la entidad.

Por su parte, se reconocerá un **pasivo** en el **balance** cuando:

- Se considere probable que, a su vencimiento, y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio futuros.
- Y es necesario que su valor pueda determinarse con fiabilidad.

b) Criterios para el registro contable de los ingresos y gastos:

El **reconocimiento de ingresos** en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad.

Por su parte, el **reconocimiento de gastos** en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, tendrá lugar 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.

c) Criterios de registro contable de gastos e ingresos presupuestarios:

El reconocimiento de un **gasto presupuestario** en el estado de liquidación del presupuesto tiene lugar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria.

Asimismo, debe reconocerse un **ingreso presupuestario** en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho de cobro, o documento equivalente que lo cuantifique.

Es preciso señalar que el reconocimiento del ingreso presupuestario derivado de transferencias o subvenciones recibidas debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

5.2. Segunda parte. Normas de reconocimiento y valoración

Comprende las normas de reconocimiento y valoración, que constituyen un desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte del marco conceptual.

5.3. Tercera parte. Cuentas anuales

En la tercera parte del PGCPRM 2017 se recogen las normas de elaboración de las cuentas anuales y los modelos de los documentos que conforman las mismas. Así pues, los documentos que integran las cuentas anuales **comprenden**:

- EL BALANCE
- LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL
- ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO
- ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO
- ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
- MEMORIA

La principal novedad del PGCPR, 2017 en comparación con el PGCPRM 1994, es la incorporación de dos nuevos estados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Antes de continuar es preciso clarificar que la palabra **cuentas** se refiere en este caso a estados contables, estados financieros, documentos que recogen la información económico financiera y presupuestaria y van a constituir el vehículo para transmitir la información contable a los distintos usuarios. Las Cuentas Anuales de la Administración General de la CARM y de cada uno de los Organismos Autónomos, forman parte de la Cuenta General de la CARM, que se rinde anualmente a la Asamblea General y al Tribunal de Cuentas.

a) **Balance.**

El Balance es un **estado contable** de **fondos** que representa la situación patrimonial y financiera de la entidad a que se refiera en un momento determinado, es decir el conjunto de sus bienes, derechos y obligaciones. Se **estructura** a través de tres grandes **bloques o masas patrimoniales**: el activo (bienes y derechos), el pasivo (obligaciones)

y el patrimonio neto de la entidad (fundamentalmente los fondos propios). El **activo** está compuesto a su vez por dos grandes masas patrimoniales: el **activo no corriente** y **activo corriente**. Un activo se clasifica como activos corriente cuando se espere realizar en el corto plazo, es decir dentro del período de doce meses contados a partir de las fechas anuales, o se trate de efectivo u otro medio líquido equivalente. Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.

Por su parte, el **pasivo** está compuesto por el **pasivo no corriente** y por el **pasivo corriente**. Un pasivo se clasifica 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.

b) Cuenta del Resultado Económico Patrimonial.

Es un **estado contable de flujos** que recoge el resultado económico patrimonial obtenido a lo largo del ejercicio, incluyendo ingresos, gastos y resultados. Los resultados que comprende son:

Resultado de gestión ordinaria= total ingresos de gestión ordinaria-total gastos de gestión ordinaria.

Resultado de las operaciones no financieras=Resultado de gestión ordinaria+ importe neto derivado de los gastos, ingresos, beneficios y pérdidas de operaciones no financieras.

Resultado de operaciones financieras=importe neto derivado de los gastos, ingresos, beneficios y pérdidas de operaciones financieras.

Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio=Resultado de operaciones no financieras+ Resultado de operaciones financieras.

c) Estado de Liquidación del Presupuesto.

Mediante este estado se pone de manifiesto la ejecución del presupuesto aprobado para la entidad, durante el ejercicio. Está compuesto por la liquidación del presupuesto de gastos, la liquidación del presupuesto de ingresos, el resultado presupuestario y el resultado de operaciones comerciales (este último documento sólo lo tienen que elaborar los organismos autónomos que desarrollan operaciones comerciales, tal es el caso del BORM).

La **Liquidación del presupuesto de gastos** pone de manifiesto cómo ha sido la ejecución del presupuesto de gastos de la entidad en el ejercicio al que se refiera. En particular ofrece información sobre los créditos totales, distinguiendo entre inicialmente

aprobados, modificaciones realizadas sobre los créditos inicialmente aprobados y definitivos (que se obtienen por la suma de los créditos iniciales y las modificaciones de crédito), los gastos comprometidos durante el ejercicio, las obligaciones reconocidas netas (es la suma del importe de las obligaciones reconocidas durante el ejercicio disminuido por las obligaciones que se han anulado durante el mismo), los pagos realizados en el ejercicio de las obligaciones reconocidas en el mismo, las obligaciones pendientes de pago (por diferencia entre las obligaciones reconocidas netas y los pagos realizados) y los remanentes de crédito (obtenidos por diferencia entre los créditos definitivos y las obligaciones reconocidas netas).

PART. PRESUP.	CRÉDITOS PRESU- PUESTARIOS			GASTOS COMPRO- METIDOS	OBLIGAC. RECO- NOC.NETAS	PAGOS	OBLIGAC. PTES. DE PAGO	REMANENTES DE CRÉDITO
	Inicial	Modific.	Definit.					
TOTAL								

La **Liquidación del presupuesto de ingresos** pone de manifiesto cómo ha sido la ejecución del presupuesto de ingresos de la entidad en el ejercicio al que se refiera el mismo. Este estado informará sobre: las previsiones iniciales de ingresos, las modificaciones de las previsiones iniciales, las previsiones definitivas (que se obtienen por la suma de las previsiones iniciales de ingresos y las modificaciones), los derechos que se han reconocido durante el ejercicio, los derechos anulados durante el ejercicio (por anulación de liquidaciones, por aplazamientos o fraccionamientos o por devoluciones de ingresos ya cobrados), los derechos cancelados durante el ejercicio (por insolvencias o condonaciones, entre otros), los derechos reconocidos netos (por diferencia entre los derechos reconocidos brutos menos los derechos anulados y menos los derechos cancelados), la recaudación neta (por diferencia entre la recaudación bruta, es decir los cobros realizados, y las devoluciones de ingresos pagadas durante el ejercicio) y los derechos pendientes de cobro (por diferencia entre los derechos reconocidos netos y la recaudación neta).

PART. PRESUP.	PREVI- SIONES	DCHOS RDOS.	DCHOS ANULAD.	DCHOS CANCEL.	DCHOS RDOS. NETOS	REC.NETA	DCHOS PTES COBRO

Por último, el **resultado presupuestario** es una magnitud que indica en qué medida los recursos presupuestarios obtenidos durante el ejercicio han sido suficientes para financiar los gastos presupuestarios realizados en el mismo. Se determina por diferencia entre los derechos reconocidos netos durante el ejercicio (obtenidos de la correspondiente columna de la liquidación del presupuesto de ingresos) y las obligaciones reconocidas netas durante el mismo (obtenidas de la correspondiente columna de la liquidación del presupuesto de gastos). El resultado presupuestario expresa si los fondos obtenidos en el ejercicio (ingresos presupuestarios) han sido suficientes para financiar los servicios prestados en el mismo (gastos presupuestarios), de ahí que nos podemos encontrar con tres situaciones: superávit (ingresos presupuestarios superiores a gastos presupuestarios), déficit (ingresos presupuestarios inferiores a gastos presupuestarios) o equilibrio (ingresos presupuestarios iguales a gastos presupuestarios).

d) Estado de Cambios en el Patrimonio Neto:

El estado de cambios en el patrimonio neto es un estado de flujos, que informa de la variación que se ha producido entre dos ejercicios contables en el patrimonio neto de la entidad y de los motivos que han provocado dicho cambio en cada uno de sus grandes componentes.

e) Estado de Flujos de Efectivo:

En estado de flujos de efectivo es un estado que informa sobre el origen y destino de movimientos en las partidas monetarias del activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio.

f) Memoria:

La memoria es un estado contable que completa, amplía y comenta la información contenida en los restantes documentos que integran las cuentas anuales, esto es, el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y el estado de liquidación del presupuesto.

5.4. Cuarta parte. Cuadro de cuentas.

La cuarta parte del PGCPRM 2017 contiene el cuadro de cuentas, que podemos definir como una relación de todas las cuentas a utilizar para el registro contable, clasificadas en grupos y subgrupos y debidamente codificadas (así, el primer dígito de una cuenta

nos dirá a qué grupo pertenece y el segundo dígito el subgrupo). El empleo de estas cuentas tiene carácter obligatorio, excepto el grupo 0 de “cuentas de control presupuestario” que tiene carácter optativo.

La **cuenta** es un instrumento de representación contable y medida de un elemento del patrimonio o de los resultados.

Las cuentas se integran en 10 grupos. Los grupos 1 a 5 contienen las cuentas de balance, tienen carácter patrimonial y son las únicas que van a formar parte del Balance. Los grupos 6 y 7 recogen las cuentas de gastos e ingresos,- cuentas de gestión-, respectivamente, y permitirán calcular el Resultado Económico Patrimonial del ejercicio. Los grupos 8 y 9 representan las variaciones en el patrimonio neto y se muestran en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto; por último, el grupo 0 incluye las cuentas de control presupuestario que tiene carácter potestativo.

Pasamos a destacar **las características más relevantes** de cada uno de los **grupos**:

- ✚ **El Grupo 0, Cuentas de control presupuestario:** las cuentas incluidas en este grupo reflejan el movimiento de los créditos y provisiones que figuran en el presupuesto en aquellas fases que precedan al reconocimiento de la obligación o del derecho.

- ✚ **El Grupo 1, Financiación básica:** comprende el patrimonio neto (destacamos, entre otros: subgrupo 10”Patrimonio”, 11”Reservas, 12”Resultados), y la financiación ajena a largo plazo de la entidad (destacamos entre otros, subgrupo 17”Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos” y subgrupo 18”Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo”).

- ✚ **El Grupo 2, Activo no corriente,** comprende las cuentas representativas de los elementos destinados a servir de forma duradera a la entidad. También se incluyen dentro de este grupo inversiones financieras cuyo vencimiento o enajenación se espera habrá a producirse en un plazo superior a un año.

Este grupo contiene los siguientes **subgrupos**, entre otros:

Subgrupo 20. Inmovilizaciones intangibles: conjunto de bienes inmateriales y derechos, susceptibles de valoración económica, que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios públicos. Así por ejemplo destacamos, la cuenta 203”Propiedad industrial e intelectual” y la cuenta 206”Aplicaciones informáticas”.

Subgrupo 21. Inmovilizaciones materiales: elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles, que se utilizan de manera continuada por el sujeto contable en la producción de bienes y servicios públicos, o para sus propios propósitos administrativos y que no estén destinados a la venta. En este subgrupo destacamos, entre otras, las siguientes cuentas: 210"Terrenos y bienes naturales", 211"Construcciones", 212"Infraestructuras", 213"Bienes del patrimonio histórico", 214"Maquinaria y utillaje", 215"Instalaciones técnicas y otras instalaciones", 216"Mobiliario", 217"Equipos para procesos de información", 218"Elementos de transporte", 219"Otro inmovilizado material "(fondo bibliográfico, fondo artístico, etc.).

Subgrupo 22. Inversiones inmobiliarias: inmuebles que se tienen para obtener rentas,- por ejemplo inmuebles arrendados-, y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones. En este subgrupo destacamos, entre otras, las siguientes cuentas: 220"Inversiones en terrenos", 221"Inversiones en construcciones".

Subgrupo 23. Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso: comprende trabajos de adaptación, construcción o montaje realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias. Destacamos las siguientes cuentas: 230"Adaptación de terrenos y bienes naturales", 231"Construcciones en curso", 232"Infraestructuras en curso", 234"Maquinaria y utillaje en montaje", etc.

Subgrupo 26. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo: comprende la cuenta 260"Fianzas constituidas a largo plazo", y 265"Depósitos constituidos a largo plazo".

✚ **El Grupo 3, Existencias y otros activos en estado de venta,** recoge las cuentas de los activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, tales como las mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, entre otros.

✚ **El Grupo 4, Acreedores y Deudores,** comprende, entre otras, las cuentas a cobrar (deudores) y a pagar (acreedores) derivadas de las relaciones con terceros con origen en la gestión ordinaria de la entidad.

Este grupo contiene los siguientes **subgrupos**, entre otros:

Subgrupo 40.Acreedores presupuestarios: recoge obligaciones a pagar a cargo de la entidad como consecuencia de la ejecución del presupuesto. Así por ejemplo destacamos la cuenta 400"Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de

gastos corriente” y la cuenta 401”Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados”.

Subgrupo 43. Deudores presupuestarios: recoge derechos reconocidos a favor de la entidad, como consecuencia de la ejecución del presupuesto. Así por ejemplo destacamos la cuenta 430”Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente” y la cuenta 431”Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados”.

Subgrupo 45. Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos: este subgrupo tiene por objeto recoger el movimiento de los recursos que son administrados y recaudados por la entidad, sujeto de la contabilidad, por cuenta de otros entes públicos, debiendo entregar a estos últimos los fondos en un momento posterior a su recaudación. Estas cuentas son utilizadas por la ATRM para gestionar recursos que son titularidad de los ayuntamientos debido a convenios que tienen con los mismos.

✚ **El Grupo 5, Cuentas Financieras** incluye acreedores y deudores a corto plazo por operaciones financieras así como los medios líquidos disponibles. Destacamos los siguientes subgrupos, entre otros: 52”Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos” y 57” Efectivo y activos líquidos equivalentes”.

A modo de resumen, los grupos de cuentas del 1 al 5, figuran de la siguiente manera en el Balance:

ACTIVO	PATRIMONIO NETO Y PASIVO
A) ACTIVO NO CORRIENTE (grupo 2 activo no corriente)	A) PATRIMONIO NETO (grupo 1 financiación básica)
B) ACTIVO CORRIENTE (grupo 3 existencias, grupo 4 deudores por gestión ordinaria, grupo 5 deudores financieros corto plazo y medios líquidos disponibles)	B) PASIVO NO CORRIENTE (grupo 1 financiación ajena a largo plazo)
	C) PASIVO CORRIENTE (grupos 4 acreedores por gestión ordinaria y 5 financiación ajena a corto plazo)
TOTAL ACTIVO (A+B)	TOTAL PN Y PASIVO (A+B+C)

El Grupo 6. Compras y gastos por naturaleza, comprende las cuentas destinadas a recoger, de acuerdo con su naturaleza o destino, los gastos corrientes y pérdidas extraordinarias del ejercicio, así como las transferencias y subvenciones concedidas. Estas cuentas no aparecen en el Balance, sino que integrarán los diferentes epígrafes de la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial.

Este Grupo contiene los siguientes **subgrupos**, entre otros:

Subgrupo 60. Compras: recoge la cuenta 600"Compras de mercaderías", 601"Compras de materias primas", 602"Compras de otros aprovisionamientos", entre otras.

Subgrupo 62. Servicios exteriores: comprende gastos por servicios de diversa naturaleza. Así por ejemplo, cabe destacar la cuenta 621"Arrendamientos y cánones" (de terrenos y bienes naturales, de construcciones, de instalaciones técnicas, de maquinaria, de elementos de transporte, etc.), 622"Reparaciones y conservación" (de terrenos y bienes naturales, de construcciones, de instalaciones técnicas, de maquinaria, de elementos de transporte, etc.), 623"Servicios de profesionales independientes" (mediadores independientes, valoraciones y peritajes, estudios técnicos, jurídico contenciosos, etc.) , 624"Transportes", 625"Primas de seguros", 626 "Servicios bancarios y similares", 628"Suministros"(energía eléctrica, agua, gas, combustibles, vestuarios, etc.), 629"Comunicaciones y otros servicios" (prensa, revistas, libros y otras publicaciones, limpieza y aseo, seguridad, dietas, locomoción, traslados, comunicaciones telefónicas, etc.).

Subgrupo 63. Tributos: incluye tributos exigidos a la entidad. Destacamos la cuenta 630"Tributos de carácter local, 631"Tributos de carácter autonómico", 632"Tributos de carácter estatal", entre otras.

Subgrupo 64. Gastos de personal y prestaciones sociales: recoge retribuciones al personal, cuotas a cargo de la entidad a los regímenes de seguridad social y de pensiones del personal a su servicio y los demás gastos de carácter social del personal dependiente de la misma. Destacamos la cuenta 640"Sueldos y salarios", 641"Indemnizaciones", 642"Cotizaciones sociales a cargo del empleador", etc.

Subgrupo 65. Transferencias y subvenciones: cabe destacar la cuenta 650"Transferencias" (fondos o bienes concedidos por la entidad para la financiación de operaciones no concretas ni específicas), 651"Subvenciones" (fondos o bienes concedidos por la entidad para financiar operaciones concretas y específicas).

Subgrupo 66. Gastos financieros: destacamos la cuenta 662"Intereses de deudas", entre otras.

Subgrupo 67. Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales: destacamos, entre otras, la cuenta 670"Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible", 671"Pérdidas procedentes del inmovilizado material", 678"Gastos excepcionales".

✚ **El Grupo 7, Ventas e ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades**, comprende los recursos procedentes de la capacidad impositiva de la entidad y de los rendimientos del ejercicio de su actividad, así como otros ingresos imputables al resultado económico patrimonial del ejercicio.

Este grupo contiene los siguientes **subgrupos**, entre otros:

Subgrupo 70. Ventas e ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades: recoge la cuenta 700"Venta de mercaderías", 701"Ventas de productos terminados", 705"Prestaciones de servicios", etc.

Subgrupo 72. Impuestos directos y cotizaciones sociales: comprende la cuenta 722"Impuesto sobre sucesiones y donaciones", 723"Impuesto sobre el patrimonio, 727"Impuesto sobre actividades económicas", etc.

Subgrupo 73. Impuestos indirectos: comprende la cuenta 730"Impuesto sobre transmisiones y actos jurídicos documentados", 731"Impuesto sobre el valor añadido", etc.

Subgrupo 74. Tasas, precios públicos y contribuciones especiales: incluye la cuenta 740"Tasas por prestación de servicios o realización de actividades", 741"Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades", entre otras.

Subgrupo 75 Transferencias y subvenciones: cabe destacar la cuenta 750"Transferencias" (fondos o bienes recibidos por la entidad para la financiación de operaciones no concretas ni específicas), 751"Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio" (fondos o bienes recibidos por la entidad para financiar operaciones corrientes concretas y específicas devengadas en el ejercicio), etc.

Subgrupo 76. Ingresos financieros: destacamos la cuenta 760"Ingresos de participaciones en el patrimonio neto", 761"Ingesos de valores representativos de deuda", 762"Ingresos de créditos", entre otras.

Subgrupo 77. Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales: destacamos la cuenta 770"Beneficios

procedentes del inmovilizado intangible”, 771”Beneficios procedentes del inmovilizado material”, 773”Reintegros”, 778”Ingresos excepcionales”.

5.5. Quinta parte. Definiciones y relaciones contables.

La quinta parte del PGCPRM2017 se dedica a las definiciones y relaciones contables de los grupos, subgrupos y cuentas. Las relaciones contables contemplan los motivos más comunes de movimientos de las cuentas de cargos, o apuntes en el “debe”, y abonos, o apuntes en el “haber”.

6. INDICADORES DE CARÁCTER FINANCIERO, PATRIMONIAL y PRESUPUESTARIO:

Teniendo en cuenta lo expuesto en los apartados anteriores del presente tema, podemos concluir que los Estados a partir de los cuales vamos a efectuar el análisis patrimonial y financiero son el Balance y la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial así como el Estado de Liquidación del Presupuesto.

Partiendo los datos reflejados en el Balance podemos calcular los siguientes **indicadores o ratios**:

✚ Ratio de liquidez a corto plazo, que refleja la capacidad que tiene la entidad para atender a corto plazo sus obligaciones pendientes de pago:

✚
$$\frac{\text{Fondos líquidos + derechos pendientes de cobro}}{\text{Pasivo corriente}}$$

▪ Pasivo corriente

✚ Ratio de liquidez general, el cual indica en qué medida los elementos patrimoniales que componen el activo corriente cubren el pasivo corriente:

▪ Activo corriente

▪ Pasivo corriente

✚ Ratio de endeudamiento por habitante, que distribuye la deuda total de la entidad entre el número de habitantes:

✚
$$\frac{\text{Pasivo corriente + Pasivo no corriente}}{\text{Número de habitantes}}$$

▪ Número de habitantes

✚ Ratio de endeudamiento, que representa la relación entre el pasivo total (corriente y no corriente) respecto al patrimonio neto más el pasivo total de la entidad:

▪
$$\frac{\text{Pasivo corriente + Pasivo no corriente}}{\text{Pasivo corriente + Pasivo no corriente + Patrimonio neto}}$$

▪ Pasivo corriente + Pasivo no corriente + Patrimonio neto

Partiendo los datos reflejados en la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial, podemos calcular los siguientes **indicadores o ratios**:

- ✚ Ingresos de gestión ordinaria (IGOR): Ingresos tributarios + Transferencias y subvenciones recibidas + ventas netas y prestaciones de servicios + resto ingresos gestión ordinaria.
- ✚ Gastos de gestión ordinaria (GGOR): Gastos de personal + Transferencias y subvenciones concedidas + Aprovisionamientos + resto gastos de gestión ordinaria.
- ✚ Ratio de cobertura de gastos corrientes, que pone de manifiesto la relación existente entre los gastos de gestión ordinaria con los ingresos de la misma naturaleza:
 - ✚ Gastos de gestión ordinaria
 - ✚ Ingresos de gestión ordinaria

Por último, partiendo los datos reflejados en el Estado de Liquidación del Presupuesto podemos calcular los indicadores o ratios siguientes:

- ✚ Ejecución del presupuesto de gastos, que refleja la proporción de los créditos definitivos aprobados en el ejercicio que han dado lugar a reconocimiento de obligaciones presupuestarias:
 - Obligaciones reconocidas netas
 - Créditos totales (créditos definitivos)
- ✚ Ejecución del presupuesto de ingresos, que refleja la proporción que sobre los ingresos presupuestarios previstos suponen derechos presupuestarios netos:
 - ✚ Derechos reconocidos netos
 - Previsiones definitivas
- ✚ Gasto por habitante, que distribuye la totalidad del gasto presupuestario realizado en el ejercicio entre el total de habitantes de la entidad:
 - ✚ Obligaciones reconocidas netas
 - ✚ Número de habitantes
 - ✚ Superávit o déficit por habitante:
 - ✚ Resultado presupuestario
 - ✚ Número de habitantes

BIBLIOGRAFÍA.

MANUALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA

1. Atenza Almagro, Juan M. / Benito López, Bernardino. Tratado de Contabilidad Pública Local. Adaptado a las nuevas instrucciones de contabilidad de 2013 y a la nueva estructura presupuestaria. Ed La Ley (2015).
2. Carrasco Díaz Daniel (Coord.). *Contabilidad pública. Fundamentos y ejercicios*. Ed. Pirámide. 2011.
3. Labeaga Azcona, José María / Gutiérrez Gilsanz, Ignacio. *Manual de Contabilidad Pública: Plan General de Contabilidad Pública 2010*. Instituto de Estudios Fiscales. 2011.
4. Manual de Contabilidad Pública. Ministerio de Hacienda IGAE, 2003.
5. Manual de Contabilidad Pública. Secretaría General Técnica. Instituto de Estudios Fiscales.2011
6. Contabilidad Pública. Fundamentos y ejercicios. Daniel Carrasco Díaz.

LEGISLACIÓN AUTONÓMICA.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA.

1. Orden de 27 de junio de 2017, del Consejero de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Región de Murcia.
2. Decreto 53/2002, de 8 de febrero, por el que se regulan los principios generales del sistema de información contable de la Administración Pública Regional.
3. Decreto 99/2000, de 21 de julio, por el que se regulan las competencias en materia de contabilidad de los organismos autónomos.
Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia.