

UNIDAD DIDÁCTICA

2

INFORMACIÓN SOBRE PARTIDAS DEL BALANCE Y DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

PEDRO MANUEL BALBOA LA CHICA

INTRODUCCIÓN

En esta unidad se analizan las notas de la memoria que se refieren a partidas concretas del Balance y de la Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial.

En cuanto a las partidas del Balance se explica que la información que se debe recoger en la memoria es básicamente su saldo inicial y los movimientos que se produzcan en éstas para llegar al saldo final. Se hace un recorrido por aquellas que son relevantes en las administraciones públicas locales, sin embargo, se obvia aquellas que por su propia naturaleza no tienen sentido en la gestión de estas corporaciones, como es el caso de las existencias.

Por otro lado, las partidas básicas de la Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial, es decir, los ingresos y gastos de naturaleza económica y los requerimientos informativos correspondientes a los mismos, excepto los que se imputan directamente al patrimonio neto, se incluyen en la Nota 15, junto a las transferencias y subvenciones. Así como también se explica la presentación de resultados por actividades en la Nota 19.

2.1. INFORMACIÓN SOBRE LAS PARTIDAS DE BALANCE

La información relacionada con partidas del balance se dará mediante las siguientes notas de la memoria:

NOTA 5: Inmovilizado material.

Recogerá información de toda una serie de aspectos relevantes del inmovilizado material, entre ellos:

- Movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance, de sus amortizaciones y correcciones por deterioro, o reversión, en su caso, distinguiendo entre los valorados por el modelo del coste y los valorados por el modelo de revalorización, indicando lo siguiente:
 - Saldo inicial.
 - Entradas.
 - Aumentos por traspasos de otras partidas.
 - Salidas.
 - Disminuciones por traspasos a otras partidas.
 - Correcciones valorativas netas por deterioro del ejercicio (dotaciones menos reversiones de dotaciones).
 - Amortizaciones del ejercicio.
 - Incremento por revalorización en el ejercicio (modelo de revalorización).
 - Saldo final.
 - Aspectos y datos derivados de su valoración, tales como: costes estimados de desmantelamiento y restauración de su emplazamiento, vidas útiles o

coeficientes de amortización, cuestiones y elementos considerados en las correcciones valorativas por deterioro, etc.

- Bienes recibidos en adscripción, con sus correspondientes importes (valores activados, amortizaciones, correcciones valorativas).
- Entes a los que se hayan entregado bienes en adscripción.
- Bienes recibidos en cesión.
- Entes a los que se hayan entregado bienes en cesión.
- Arrendamientos financieros que financian los elementos del inmovilizado material.
- Bienes que se encuentran destinados al uso general, según sean infraestructuras, bienes comunales o bienes del patrimonio histórico.
- Activación en el ejercicio de los elementos contruidos por la propia entidad.
- Garantías, restricciones de titularidad, litigios y situaciones análogas que afecten a dichos bienes.

NOTA 6: Patrimonio público del suelo.

Sobre el patrimonio calificado como “público del suelo”, se dará la misma información requerida en la nota anterior.

NOTA 7: Inversiones inmobiliarias.

De la misma forma, esta nota ha de contener una información semejante a la nota 5, referida en este caso a los inmuebles (terrenos y construcciones) catalogados como inversiones inmobiliarias.

NOTA 8: Inmovilizado intangible.

La información, para estos elementos del activo, es igualmente similar a la referida en la nota 5, especialmente complementada con datos sobre los intangibles generados por la propia entidad y, en particular: importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gastos en el ejercicio, la cifra capitalizada y justificación de cumplimiento de condiciones a tal fin.

NOTA 9: Arrendamientos financieros y operaciones de naturaleza similar.

Dado que los entes locales probablemente no actuarán como arrendadores en este tipo de contratos, esta nota solamente requiere información desde el punto de vista del ente que, por medio de dicha clase de contrato, sea el arrendatario de un determinado activo.

Así, se solicita que los **arrendatarios** den información sobre el importe por el que se ha reconocido inicialmente el activo, indicando si corresponde al valor razonable o al valor actual de los pagos a realizar, si contempla la opción de compra y si ésta es probable que se ejerza; así como una descripción general de los acuerdos significativos canalizados por arrendamientos financieros.

A los activos que surjan de estos contratos les será de aplicación la información a incluir en memoria correspondiente a la naturaleza de los mismos, establecida en las notas anteriores, relativas a inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y patrimonio público del suelo.

NOTA 10: Activos financieros.

Para el conjunto de activos financieros, excepto los procedentes de la actividad habitual, el efectivo y otros activos líquidos equivalentes, y los derivados calificados como instrumentos de cobertura, la información que debe dar la memoria es, resumidamente, la siguiente, dividida en cuatro apartados:

1. Información relacionada con el balance:

- a) Un estado resumen de la conciliación entre la clasificación que figura en el balance y las categorías que se establecen en la norma de reconocimiento y valoración número 8 del PGCPAL.
- b) Reclasificación: en el caso de que, por la reclasificación de categoría, en determinados activos financieros se hubiera cambiado el criterio de valoración de los mismos, se dará cuenta del importe reclasificado y del motivo de la reclasificación; según nuestro punto de vista, además debería mostrarse el efecto contable producido por el cambio de criterio valorativo.
- c) Activos financieros entregados en garantía, con expresión de su clase y de su valor contable.
- d) Correcciones por deterioro de valor, mediante la expresión del movimiento de las cuentas utilizadas al efecto. El PGCPAL introduce un cuadro a tal fin.

2. Información relacionada con la cuenta del resultado económico-patrimonial:

- a) Resultados del ejercicio netos procedentes de las distintas categorías definidas en la citada norma de registro y valoración número 8.
- b) Ingresos y gastos financieros calculados por la aplicación del tipo de interés efectivo.

3. Información sobre los riesgos de tipo de cambio y de tipo de interés:

En relación con el riesgo de tipo de cambio, se informará sobre las inversiones financieras en moneda distinta del euro, agrupadas por monedas. Así como se incluye el porcentaje que representa el conjunto de las inversiones en moneda extranjera sobre el total de las inversiones financieras.

4. Otra información.

En este apartado se informará de cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros.

NOTA 11: Pasivos financieros.

De forma parecida a los activos financieros, para los pasivos financieros, con excepción de las cuentas a pagar por operaciones habituales de la entidad y los derivados designados instrumentos de cobertura, la información que se ha de incluir en la memoria, es la que resumimos a continuación, distribuida en cinco apartados:

1. Situación y movimiento de las deudas.

Para las deudas valoradas al coste amortizado y las deudas a valor razonable, se informará de toda una serie de importes derivados de sus registros contables, entre los cuales están: su propia valoración a 1 de enero (tanto de deuda como de intereses devengados), los nuevos pasivos creados en el periodo, los intereses devengados en el mismo (explícitos y, en su caso, implícitos), los intereses cancelados, las disminuciones de deuda y su resultado, así como la deuda pendiente a 31 de diciembre (distinguiendo la de los intereses devengados y no vencidos). Al efecto se establecen en el PGCPAL los correspondientes formatos.

2. Líneas de crédito.

Para cada línea de crédito se debe informar del importe disponible, así como del importe concedido, parte dispuesta, y comisión, en forma de porcentaje sobre la parte no dispuesta. En el PGCPAL se incluye un sencillo cuadro con el pertinente formato.

3. Información sobre los riesgos de tipo de cambio y de tipo de interés.

4. Avals y otras garantías concedidas:

- a) Mediante el cuadro diseñado al efecto se dará información sobre los avales concedidos.
- b) También, para cada aval ejecutado en el año.
- c) Y asimismo, se informará de las cantidades percibidas por la entidad durante el ejercicio como consecuencia de avales ejecutados en el año o en años anteriores, y de las aplicaciones presupuestarias (o conceptos no presupuestarios) a las que se hubieran imputado.

La misma información que para los avales se presentará en relación con otras garantías que hubiera concedido la entidad contable.

5. Otra información.

En este apartado se informará de cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los pasivos financieros, además de las siguientes cuestiones:

- Importe de las deudas con garantía real.
- Deudas impagadas en el ejercicio y situación de impago a la fecha de formulación de las cuentas anuales.
- Otras situaciones distintas del impago que haya otorgado al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado.
- Derivados que no se contabilicen como coberturas que al cierre del ejercicio sean pasivos y motivos por los que se mantiene el instrumento en cuentas.

NOTA 12: Coberturas contables.

Para cada operación así delimitada y contabilizada, en atención a la norma de registro y valoración número 10, se dará información descriptiva sobre el instrumento en sí y la partida cubierta, sus requisitos y justificación de su cumplimiento, su valoración y las diferencias valorativas reconocidas con expresión de su destino en cuentas de patrimonio neto.

NOTA 13: Activos contruidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias.

Tratándose de elementos patrimoniales que en general gozan de las características de las existencias, la información a revelar se hará al nivel de partida del balance y girará en torno, esencialmente, a su valoración, tal como:

- Justificación de las correcciones valorativas producidas en el ejercicio.
- Costes capitalizados en los activos de esta clase cualificados, o de ciclo de producción superior al año.

También limitaciones a la disponibilidad de dichos elementos por garantías, fianzas, pignoraciones, etc., y cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a su disponibilidad, titularidad o valoración.

NOTA 14: Moneda extranjera.

Dos datos esenciales relacionados con los activos y pasivos denominados en moneda extranjera se han de dar:

- Importe global de cada uno, a nivel de partida del balance.
- Importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio, distinguiendo entre las que proceden de transacciones que se han liquidado en el ejercicio de las que están vivas o pendientes de vencimiento a la fecha de cierre del ejercicio, con excepción de las procedentes de los activos y

pasivos financieros que se valoren al valor razonable con cambios en resultados.

NOTA 16: Provisiones y contingencias.

Se delimita la información en tres apartados: provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, para los cuales la información requerida resumida es la que sigue.

1. **Provisiones** (salvo las relativas a avales y otras garantías concedidas): movimiento de cada partida en el ejercicio; variación en el valor actual de la provisión por el paso del tiempo, y/o por el cambio en el tipo de descuento; naturaleza de la obligación y calendario previsto de pago; procedimientos utilizados para la valoración; importes de derechos de reembolso reconocidos en balance relacionados con las provisiones.
2. **Pasivos contingentes** (salvo los relativos a avales y otras garantías concedidas): naturaleza, evolución previsible y factores determinantes; para el caso de que dicha contingencia tenga su causa en que no se ha podido determinar fiablemente su valor como provisión, motivos por los que dicha valoración no es factible.
3. **Activos contingentes**: naturaleza, evolución previsible y factores de los que depende la misma.

NOTA 18: Activos en estado de venta.

Se facilitará una descripción detallada de los activos en estado de venta, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación. Además, desde nuestro punto de vista, se debería informar igualmente sobre las características del plan sistemático de venta que se debió elaborar, con mención a las consultas profesionales realizadas, tiempo esperado y condiciones de venta, etc.

NOTA 20: Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.

La información que se requiere al respecto la divide el PGCPAL en tres apartados, cuyos datos esenciales pasamos a exponer resumidamente, sin perder de vista que los mismos se obtendrán por lo general de las cuentas del subgrupo 45 de dicho plan, que está destinado a tales operaciones; cuyas cuentas están diseñadas de forma similar a las de los subgrupos 43 y 40.

Los apartados a que hemos hecho referencia son los siguientes, en el mismo orden en que el PGCPAL los expone:

1. Obligaciones derivadas de la gestión. Se refiere a la información sobre las obligaciones que el ente público tiene que dar por recaudaciones realizadas por cuenta de otros entes que están pendientes de abonarse a los mismos.

Para cada ente titular, y para cada concepto por medio del cual se refleje contablemente la correspondiente obligación, y a través del cuadro número 1 de esta nota del PGCPAL, hay que mostrar la evolución de dichas obligaciones en el ejercicio.

2. Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo. Estas partidas reflejan las operaciones de entregas a cuenta y liquidación de los recursos gestionados.
3. Desarrollo de la gestión. Advertimos primeramente que la cumplimentación de esta información sólo será obligatoria para las entidades que administran recursos por cuenta de otros entes públicos; es decir, cuando no hubieran suministrado a las titulares de los recursos la información necesaria para que las mismas hubiesen podido incorporar a su presupuesto todas las operaciones derivadas de la gestión realizada.

Así, bajo la hipótesis de que, en efecto, por esta falta informativa a las titulares, la entidad gestora tenga tal obligación, ésta ha de informar en la memoria sobre el desarrollo de la gestión de los **derechos objeto de cobro**, con sus diversas incidencias.

Se debe presentar un **resumen de la gestión**, con la siguiente información, para cada concepto:

- Derechos pendientes de cobro a 1 de enero.
- Modificaciones, en su caso, del saldo inicial.
- Derechos reconocidos durante el ejercicio.
- Derechos anulados en el ejercicio.
- Derechos cancelados en el ejercicio.
- Recaudación neta en el ejercicio, como diferencia entre recaudación bruta y devoluciones de ingresos.
- Derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre.

NOTA 21: Operaciones no presupuestarias de tesorería.

Esta parte de la memoria debe informar de las operaciones realizadas durante el ejercicio que hayan dado lugar al nacimiento o extinción de:

- Deudores y acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente para la entidad, no deban imputarse al presupuesto de la misma, ni en el momento de su nacimiento ni en el de su vencimiento; y
- Partidas representativas de pagos y cobros pendientes de aplicación definitiva, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

La nota 21 establece que la misma se de mediante tres estados contables diseñados al efecto. Son los siguientes:

1. Estado de deudores no presupuestarios.

Se incluirán los diferentes conceptos de carácter deudor para los que se produzcan operaciones no presupuestarias de tesorería y, para cada uno, se informará sobre sus saldos inicial y final y la forma en que se ha llegado a este último (por modificaciones, cargos y abonos realizados).

2. Estado de acreedores no presupuestarios.

En relación con esta clase de acreedores, la información que se ha de dar, para cada concepto, es la equivalente o paralela a la del estado anterior.

3. Estado de partidas pendientes de aplicación.

Dado que las partidas pendientes de aplicación pueden haberse producido por cobros o por pagos no identificados, y recogidos sus importes en las correspondientes cuentas del subgrupo 55, las más comunes la 554 (para cobros) y la 555 (para pagos), se trata de partir de un saldo inicial para cada concepto y enfrentarle las modificaciones al mismo, más los abonos y menos los cargos realizados en el ejercicio (en el caso del estado de cobros), o viceversa (en el estado de pagos), para obtener el saldo final representativo de los cobros pendientes de aplicación (estado de cobros) o de los pagos pendientes de aplicación (estado de pagos) a 31 de diciembre.

2.2. INFORMACIÓN SOBRE LAS PARTIDAS DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

NOTA 15: Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos.

Sintéticamente, la información que se solicita en la memoria es la siguiente:

En relación con las transferencias y subvenciones recibidas, su importe; y en caso de las subvenciones, además, requisitos que han debido cumplirse o, en su caso, los déficit de cumplimiento, y el criterio de imputación a resultados y los importes imputados.

Con respecto a las transferencias y subvenciones concedidas, aparte de su importe, otra diversa información para garantizar la legalidad, transparencia y seguimiento de las mismas: normativa en que se amparan, cifra de las obligaciones reconocidas en el ejercicio, datos de la entidad receptora; además de, para las subvenciones, su finalidad y los reintegros recibidos por incumplimiento.

Para la generalidad de los ingresos y gastos, cualquier información sustantiva que les afecte. En particular, las entidades que construyan o adquieran activos para otros entes públicos informarán de los ingresos asociados al contrato o acuerdo de construcción o adquisición, cuyo importe sea significativo, indicando al menos su importe y características, así como el cumplimiento o incumplimiento de las condiciones impuestas para su obtención.

NOTA 19: Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico-patrimonial.

La información de esta nota aparece como opcional, pues al desarrollar la misma el PGCPAL dice que la entidad podrá presentar la CREP de esta forma, concretando que son los gastos económicos los que pueden incluirse por actividades. Al efecto, yendo más allá del PGCP 2010, esta nota establece, de un lado una serie de criterios y un modelo, con el fin, entendemos, de que la referida delimitación y presentación se haga por los distintos entes locales interesados de una forma homogénea. Los criterios son los que se indican a continuación:

- a) Los ingresos totales se agruparán en las tres categorías siguientes:
 - Ingresos de gestión ordinaria.
 - Ingresos financieros.
 - Otros ingresos.
- b) Para la presentación de los gastos habrá que distinguir entre gastos que constituyan a su vez gastos presupuestarios y gastos que no sean gastos presupuestarios:
 - Los gastos que a su vez constituyan gastos presupuestarios se presentarán distribuidos entre los grupos de programas presupuestarios a que correspondan.
 - Los gastos que no constituyan gastos presupuestarios del ejercicio se distribuirán entre los grupos de programas en función de criterios objetivos que relacionen dichos gastos con cada grupo de programas o, en ausencia de dichos criterios, en la proporción que, sobre el gasto total que constituya a su vez gasto presupuestario, suponga cada uno de los grupos de programas.

En cuanto al modelo de presentación de la CREP por actividades, es el que seguidamente damos en el cuadro 2.1.:

Cuadro 2.1.: Modelo de CREP por actividades.

GASTOS (GRUPOS DE PROGRAMAS)	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1	INGRESOS	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1
			<ul style="list-style-type: none"> - Ingresos de gestión ordinaria - Ingresos financieros - Otros ingresos 		
TOTAL			TOTAL		

RESUMEN

En esta unidad se han analizado sucintamente las notas de la Memoria que se refieren expresamente a algunas de las partidas más significativas de estas entidades que conforman el balance. Se ha incidido en los aspectos de mayor interés, prescindiendo de incluir la mayor parte de los cuadros, los cuales se pueden ver en el mismo PGCPAL. En concreto, se han comentado las siguientes notas:

5. Inmovilizado material.
6. Patrimonio público del suelo.
7. Inversiones inmobiliarias.
8. Inmovilizado intangible.
9. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar.
10. Activos financieros.
11. Pasivos financieros.
12. Coberturas contables.
13. Activos contruidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias.
14. Moneda extranjera.
16. Provisiones y contingencias.
18. Activos en estado de venta.
20. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.
21. Operaciones no presupuestarias de tesorería.

La información referida a las partidas de la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial es menos extensa. Sólo la nota 15 hace mención a las partidas de ingresos y gastos sin un desglose minucioso de cada una de ellas, pero destacando las transferencias y subvenciones, y la nota 19 se refiere a la forma de presentar el resultado económico-patrimonial, por actividades, debiendo distribuir los ingresos en las categorías de ingresos de gestión ordinaria, financieros y otros, y los gastos por grupos de programas, distinguiendo entre los que constituyen al tiempo gastos presupuestarios y los que no lo son.