

UNIDAD DIDÁCTICA

2

LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

PEDRO MANUEL BALBOA LA CHICA

INTRODUCCIÓN

El objetivo esencial de esta unidad didáctica es el de mostrar el formato de la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial (CREP) según el PGCPAL, así como estudiar las normas de elaboración y analizar la metodología para su confección, centrando nuestra atención en el modelo normal.

La CREP es un estado de flujos que muestra el referido resultado obtenido a lo largo del ejercicio; es decir, desde el día 1 de enero hasta el 31 de diciembre. Como toda cuenta de resultados, se forma por diferencia entre las dos grandes corrientes económicas que conforman o expresan la actividad del ente durante el periodo: los ingresos y los gastos.

2.1. LOS INGRESOS Y GASTOS EN EL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

Consideraciones a tener en cuenta para la definición de los ingresos y gastos que conforma la CREP:

1. Comprenden todos los ingresos y gastos del ejercicio, de naturaleza económica, entendidos en sentido amplio, siempre que puedan reconocerse como tales, según las propias normas de registro y reconocimiento del PGCPAL adaptado a las entidades locales, excepto los que, de acuerdo con las mismas, deban imputarse directamente al patrimonio neto. El ingreso queda definido en el PGCPAL 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. Por su parte, define el gasto como 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.

2. Los conceptos de ingresos y gastos, en una visión amplia, ya se reconozcan en la CREP, ya en el ECPN, recogen, de una parte, tanto ingresos ordinarios como ganancias; de otra, gastos y pérdidas. Los ingresos y los gastos se imputan por sus valores brutos, en tanto que las ganancias y pérdidas se computan y reconocen por sus importes netos, es decir, una vez deducidos de las cifras brutas de las operaciones los valores contables registrados previamente.
3. Dentro de los ingresos de la CREP, por lo general se encuentran los denominados tradicionalmente ingresos ordinarios, entendidos como aquellos ingresos periódicos que derivan de la actividad corriente del ente público, y que se reconocen por sus importes brutos; pero, en una ampliación del concepto de ingreso ordinario más moderna, hay que recoger igualmente determinadas ganancias que se manifiestan por valoraciones más altas conseguidas o producidas de determinados elementos con respecto a valores previos reconocidos; y no sólo por operaciones realizadas sino, en ciertos supuestos, sin que se haya producido transacción efectiva alguna.

¿Cuál sería un ejemplo de ganancia realizada y no realizada?

Un ejemplo de una ganancia realizada, que recoge la CREP dentro de los ingresos, es el de un beneficio por una venta de un elemento de inmovilizado.

Un ejemplo de una ganancia no realizada que, por las condiciones especiales del mercado en que se negocia el elemento en cuestión, se incluye como ingreso en la CREP es una diferencia positiva de valoración de unas acciones de una sociedad que cotice en Bolsa y que la entidad tenga catalogadas como activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, dentro de una cartera de negociación. Este caso, en realidad, trata de asimilar la ganancia no realizada (no realizada, porque no hay transacción como intercambio) con una ganancia realizada, en atención a las condiciones de transparencia, profundidad y liquidez del mercado secundario.

4. Dentro de los gastos de la CREP, de la misma manera, generalmente se encuentran los tradicionales gastos ordinarios, a los que en la actualidad se añaden también pérdidas realizadas (por ejemplo, por valores de venta más bajos que los reconocidos), y determinadas pérdidas no realizadas, por simples diferencias negativas de valoración como, por ejemplo, las derivadas de los antes citados instrumentos financieros de la cartera de negociación.

Un esquema de los ingresos y gastos que se reconocen en la CREP, desde un punto de vista conceptual, según lo expuesto, en comparación con los que se recogen en el ECPN, es el siguiente:

Cuadro 2.1. Esquema clasificatorio de ingresos y gastos de la CREP

		Operaciones no financieras		Operaciones financieras
		<i>Gestión ordinaria</i>	<i>Correcciones gestión ordinaria y gestión no ordinaria</i>	
<u>INGRESOS</u>	<i>Ingresos tributarios y urbanísticos</i>	-Impuestos. -Tasas. -Contribuciones especiales. -Ingresos urbanísticos.		
	<i>Transferencias y subvenciones recibidas</i>	-Transferencias. -Subvenciones para gastos no financieros de ejercicio, para deudas genéricas, para financiar inmovilizado y para activos corrientes.		
	<i>Ventas y prestaciones de servicios</i>	-Ventas e ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades. -Precios públicos por prestación de servicios.		
	<i>Variación de existencias y deterioro de valor</i>	-Variación de existencias. -Reversiones de pérdidas por deterioro en existencias.		
	<i>Trabajos para el inmovilizado</i>	-Trabajos realizados para inmovilizado intangible.		

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
 Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

		Operaciones no financieras		Operaciones financieras
		<i>Gestión ordinaria</i>	<i>Correcciones gestión ordinaria y gestión no ordinaria</i>	
		-Trabajos realizados para inmovilizado en curso.		
	<i>Exceso de provisiones</i>	-Exceso de provisiones.		
	<i>Resultado enajenación inmovilizado no financiero</i>		-Reversión del deterioro de inmovilizado intangible y material. -Reversión del deterioro por el usufructo cedido. -Beneficios procedentes de inmovilizado intangible, material, de inversiones inmobiliarias o de activos en estado de venta. -Reintegros. -Subvenciones para financiación de inmovilizado no financiero y activos en estado venta.	
	<i>Ingresos financieros</i>			-Ingresos de participaciones en patrimonio neto (entidades del grupo, multigrupo y asociadas, y otras entidades – terceros). -Ingresos de valores de deuda y de otros créditos (entidades del grupo, multigrupo y asociadas, y otras entidades – terceros). - Gastos financieros imputados al activo. -Subvenciones para financiación de operaciones financieras.

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

		Operaciones no financieras		Operaciones financieras
		Gestión ordinaria	Correcciones gestión ordinaria y gestión no ordinaria	
				- Reversiones de deterioro de valor de activos y pasivos financieros.
	Variación valor razonable activos y pasivos financieros			-Beneficios de instrumentos financieros a valor razonable con cambios a resultados.
	Diferencias cambio			-Diferencias positivas de cambio.
	Otros ingresos de gestión ordinaria	-Ingresos por arrendamiento	-Ingresos excepcionales.	
<u>GASTOS</u>	Gastos de personal	-Sueldos y salarios. -Indemnizaciones. -Cotizaciones sociales a cargo del empleador. -Prestaciones sociales.		
	Transferencias y subvenciones concedidas	-Transferencias. -Subvenciones.		
	Aprovisionamientos	-Compras. -Variación de existencias. -Pérdidas por deterioro de existencias y activos en estado de venta.		
	Amortización del inmovilizado	-Amortización inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias.		
	Resultado por enajenación de inmovilizado no financiero		-Pérdidas procedentes de inmovilizado intangible, material, inversiones inmobiliarias y activos en estado de venta. -Deterioro de valor de inmovilizado intangible, material, inversiones inmobiliarias.	

		Operaciones no financieras		Operaciones financieras
		<i>Gestión ordinaria</i>	<i>Correcciones gestión ordinaria y gestión no ordinaria</i>	
	<i>Gastos financieros</i>			-Actualización de provisiones. -Intereses de empréstitos. -Intereses de deudas. -Pérdidas por deterioro de valor de activos y pasivos financieros.
	<i>Variación valor razonable de activos y pasivos financieros</i>			-Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable con cambios a resultados.
	<i>Diferencias de cambio</i>			-Diferencias negativas de cambio.
	<i>Otros gastos de gestión ordinaria</i>	-Suministros. -Servicios exteriores. -Tributos. -Otros.	-Gastos excepcionales.	

Fuente: Elaboración propia

2.2. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL (CREP)

Desde un punto de vista normativo, en lo que se refiere a normas concretas que obligatoriamente han de aplicarse, los criterios que el PGCPAL (parte 3ª) ha determinado para la elaboración de la CREP, son los que se enuncian y explican seguidamente:

1. Criterio general para ingresos y gastos:

Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza económica.

2. Criterio para la incorporación a la cuenta de los ingresos principales:

El importe correspondiente a los ingresos tributarios y urbanísticos, las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de gestión ordinaria se reflejará en la cuenta por su importe neto.

3. Criterio para reflejar e imputar las subvenciones y transferencias recibidas:

Las subvenciones y transferencias recibidas se imputan a diversas partidas de la cuenta del resultado económico-patrimonial, dependiendo de su finalidad y del alcance temporal de los elementos que financien. A continuación se relacionan tales partidas y su contenido:

Partida 2.a) Transferencias y subvenciones recibidas. Del ejercicio.

- Subvenciones y transferencias recibidas para financiar gastos del ejercicio (corrientes);
- Subvenciones recibidas para la cancelación de pasivos que no supongan una financiación específica de elementos patrimoniales.

Partida 2.b) Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero.

Se trata de la imputación a resultados de las siguientes subvenciones y transferencias, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración que corresponda:

- Subvenciones recibidas para financiar activos materiales, intangibles, inversiones inmobiliarias y patrimonio público del suelo, de carácter amortizable;
- Subvenciones recibidas para la cancelación de pasivos que supongan una financiación específica de los elementos patrimoniales anteriores;
- Subvenciones recibidas para realizar determinadas aplicaciones de fondos, en el caso de activos no amortizables.

Partida 2.c) Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras.

Se trata de la imputación a resultados de las siguientes subvenciones y transferencias, en el ejercicio en que se enajenen o causen baja:

- Subvenciones recibidas para financiar activos corrientes, distintos de los contruidos o adquiridos para otras entidades, tales como existencias;
- Subvenciones recibidas para gastos corrientes de ejecución plurianual;

Partida 13.c) Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero.

Recoge, en lo que afecta a las subvenciones de inmovilizado no financiero, la imputación a resultados de las mismas, por el importe pendiente, en los casos de venta o baja de los activos asociados:

- Subvenciones recibidas para financiar activos no corrientes (materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias), de carácter amortizable: Al enajenarse o darse de baja, imputación a los resultados del ejercicio, por la parte de las subvenciones pendientes de imputación;
- Subvenciones recibidas para financiar activos no corrientes y no amortizables y activos en estado de venta: Al enajenarse o darse de baja, imputación a los resultados del ejercicio de la cuantía total de la subvención, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración que corresponda en cada caso.

¿Cuál es la diferencia entre las dos subvenciones recibidas?

La diferencia entre estos dos tipos es que, en el primero, se trata de subvenciones que en parte ya se han ido imputando a resultados conforme la amortización de los mismos se ha reconocido; en el segundo, no ha habido amortización y, por ello, la imputación al resultado se deja hasta que el elemento cause baja en la entidad, por venta u otras causas.

Partida que se incorpore dentro de las relativas al resultado financiero.

Cuando la subvención financie un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en la partida 21 "Subvenciones para la financiación de operaciones financieras".

4. Criterio para reconocer los ingresos derivados de la formalización de contratos o acuerdos de construcción o adquisición de activos para otras entidades.

Los ingresos derivados de tales contratos se incluirán en una partida 3.c), dentro de la 3 (Ventas netas y prestaciones de servicios), que se creará al efecto, y se denominará "Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades".

En general, el reconocimiento de ingresos por activos construidos para otras entidades se hará atendiendo al porcentaje de realización, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 12; no obstante, cuando no sea posible aplicar el referido criterio del grado de avance para tales contratos, así como en el caso de adquisición de activos, la valoración de las existencias que habrá que reconocer (de los activos construidos y/o adquiridos), se incluirá en la partida 4. "Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor".

5. Criterio para el registro de las dotaciones y excesos de provisiones.

Las dotaciones e incrementos de provisiones se incluirán en las partidas de gastos correspondientes en función de su naturaleza. Los excesos se recogerán en la partida 7. "Excesos de provisiones".

6. Criterio para reflejar los resultados por la venta de activos no corrientes no financieros.

Aunque el PGCAL cita solamente, tal vez porque el resto se sobreentiende, los resultados por la enajenación de activos en estado de venta, inversiones inmobiliarias y patrimonio público del suelo, sin duda se trata del conjunto de los

resultados por venta del inmovilizado no financiero; es decir, además de los mencionados, de los correspondientes a inmovilizado material e intangible.

En todos los casos, dichos resultados se recogerán en la partida 13.b) "Deterioro de valor y resultados por enajenación de inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Bajas y enajenaciones".

7. Criterio para ingresos y gastos originados por instrumentos de cobertura.

Cuando tales ingresos y gastos, de acuerdo con las normas de valoración, deban imputarse a la CREP, figurarán en la partida de ingresos o gastos que genere la partida cubierta, informando además en la memoria.

En el caso de coberturas para las que no haya divisionarias previstas en las subcuentas 6645. "Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura" y 7645. "Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura", la entidad habilitará las divisionarias necesarias de dichas subcuentas, que figurarán en el epígrafe de la CREP correspondiente a la partida cubierta, al objeto de cumplir con lo previsto anteriormente.

8. Resultados fuera de la actividad ordinaria.

Los resultados fuera de la actividad normal de la entidad, así como los que no son controlables por la misma, tales como las multas o sanciones, se incluirán en la partida 14, prevista a tal fin: "Otras partidas no ordinarias". De tales resultados se dará cuenta también en la memoria.

9. Criterio para el encuadre del deterioro de los derechos a cobrar incluidos en el balance en el epígrafe "Deudores y otras cuentas a cobrar".

La referida cifra calculada de deterioro se incluirá en la partida 20 de la CREP "Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos o pasivos financieros"; dado que el conjunto de los derechos a cobrar se califica como activos financieros.

10. Criterio para reflejar los ajustes por errores materiales o cambios de criterios contables.

¿Cómo se realizan los ajustes al resultado del ejercicio anterior?

En el caso de tener que efectuar ajustes en el resultado del ejercicio anterior, por los referidos motivos, y de que no se puedan registrar en sus conceptos definitivos, se creará una línea con la denominación "+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior". Su ubicación será al final de los conceptos de la CREP, tras el resultado neto del ejercicio (agrupación IV), pero sólo en la columna del ejercicio anterior (con el correspondiente importe positivo o negativo), en la forma en que se representa a continuación; suponiendo un resultado del ejercicio N-1 de 100, del ejercicio N de 150 y unos ajustes negativos en el del N-1 de 15:

Nº cuentas	Denominación partidas	Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	IV Resultado (ahorro/desahorro) neto del ejercicio (II + III)		150	100
	+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior			-15
	Resultado del ejercicio anterior ajustado (IV + Ajustes)		150	85

11. Criterio formal de colocación de las cifras.

El importe de las cuentas con saldo acreedor figurará con signo positivo y el de las cuentas con saldo deudor con signo negativo.

2.3. ESTRUCTURA DEL MODELO NORMAL DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

El **significado del resultado económico patrimonial** que muestra la CREP está en relación con la naturaleza específicamente contable de dicha cuenta. Pues, se

trata en efecto de un estado contable que enfrenta ingresos y gastos económicos (realizados) del ejercicio, en contraposición al estado presupuestario que compara ingresos y gastos presupuestarios (estado del resultado presupuestario).

En esencia, la estructura y el contenido de la CREP, cuyo modelo se inserta a continuación, son los mismos que los de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la empresa, aunque lógicamente hay matices propios de los entes públicos.

Cuadro 2.2. Modelo de CREP

Nº de cuentas		Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
72,73 740,742 744 745,746	1.- Ingresos tributarios y urbanísticos. a-) Impuestos. b-) Tasas. c-) Contribuciones especiales. d-) Ingresos urbanísticos.			
751 750 752	2.- Transferencias y subvenciones recibidas. a-) Del ejercicio. a.1) Subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio. a.2) Transferencias. a.3) Subvenciones recibidas para cancelación de pasivos que no supongan financiación específica de un elemento patrimonial.			
7530	b-) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero.			
754	c-) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras.			
700,701,702,703,704, 741,705 707	3.- Ventas y prestaciones de servicios. a-) Ventas. b-) Prestación de servicios. c-) Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades			
71*, 7940, (6940)	4.- Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor.			
780,781,782,783,784	5.- Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado.			
776,777	6.- Otros ingresos de gestión ordinaria.			
795	7.- Excesos de provisiones.			
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)			
(640),(641) (642),(643),(644),(645)	8.- Gastos de personal. a-) Sueldos, salarios y asimilados. b-) Cargas sociales.			

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

(65)	9.- Transferencias y subvenciones concedidas.			
(600),(601),(602),(605), (607),61* (6941),(6942),(6943), 7941,7942,7943	10.- Aprovisionamientos. a-) Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos. b-) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.			
(62) (63) (676) (68)	11.- Otros gastos de gestión ordinaria. a-) Suministros y servicios exteriores. b-) Tributos. c-) Otros. 12.- Amortización del inmovilizado.			
	B-) TOTAL GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12).			
	I. Resultado (Ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B).			
(690),(691),(692),(693), (6948),790,791,792,793, 7948,799 770,771,772,773,774 (670),(671),(672),(673),(674) 7531 775,778 (678)	13.- Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. a-) Deterioro de valor. b-) Bajas y enajenaciones. c-) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero. 14.- Otras partidas no ordinarias. a-) Ingresos. b-) Gastos.			
	II. Resultado de las operaciones no financieras (I+13+14)			
7630 760 7631,7632 761,762,769,76454, (66454) (663) (660),(661),(662),(669), 76451,(66451) 785,786,787,788,789 7646,(6646),76459, (66459) 7640,7642,76452,76453, (6640),(6642),(66452), (66453)	15.- Ingresos financieros. a-) De participaciones en instrumentos de patrimonio. a.1-) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas. a.2-) En otras entidades. b-) De valores representativos de deuda, de créditos y de otras inversiones financieras. b.1-) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas. b.2-) Otros 16.- Gastos financieros. a-) Por deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas. b-) Otros. 17.- Gastos financieros imputados al activo. 18.- Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros. a-) Derivados financieros. b-) Otros activos y pasivos a valor razonable con imputación en resultados.			

7641,(6641)	c-) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta.			
768,(668)	19.- Diferencias de cambio.			
796,7970,766 (6960),(6961),(6962),(6970), (666),7980,7981,7982,(6980), (6981), (6982),(6670) 765,7971,7983,7984,7985, (665),(6671),(6963),(6971), (6983),(6984),(6985)	20.- Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de pasivos financieros. a-) De entidades del grupo, multigrupo y asociadas. b-) Otros			
755,756	21.- Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.			
	III. Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20+21)			
	IV. Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio (II+III)			
	+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior			
	Resultado del ejercicio anterior ajustado (IV+Ajustes)			

*Su signo puede ser positivo o negativo

Obsérvese que, como en la cuenta de pérdidas y ganancias (CPyG) de la empresa, se trata de una estructura en cascada (se presentan en vertical los ingresos y después sus gastos asociados, para determinar la correspondiente clase de resultado), en la que intervienen exclusivamente ingresos económicos y gastos económicos, excepto los que deban incluirse en el ECPN; o sea, los ingresos y gastos que forman esta cuenta son los del grupo 7 y del grupo 6 del PGCPAL, respectivamente. En el argot presupuestario, puede decirse que en este estado se recogen sólo los ingresos y gastos presupuestarios de naturaleza corriente, que habrían de completarse con los económicos que resultan de ajustes, imputaciones y correcciones de valor diversas asignables a la CREP. El siguiente esquema expone una correspondencia aproximada entre los ingresos y gastos económicos de la CREP con los recogidos en el presupuesto:

Cuadro 2.3. Correspondencia ingresos y gastos presupuestarios con la CREP.

INGRESOS ECONÓMICOS (realizados):	INGRESOS PRESUPUESTARIOS:
GRUPO 7 PGCPAL: Ventas e ingresos por naturaleza	CAPÍTULO I: Impuestos directos CAPÍTULO II: Impuestos indirectos CAPÍTULO III: Tasas, precios públicos y otros CAPÍTULO IV: Transferencias corrientes CAPÍTULO V: Ingresos patrimoniales

	<p>OTROS AJUSTES CONTABLES:</p> <p>+ IMPUTACIÓN de subvenciones de capital + GANANCIA en venta de inversiones reales + REVERSIÓN deterioro valor inmovilizado + GANANCIA de instrumentos financieros a CREP + REVERSIÓN deterioro instrumentos financieros a CREP + VARIACIÓN positiva existencias y deterioro de valor + TRABAJOS para inmovilizado propio + INGRESOS DEVENGADOS no presupuestarios - INGRESOS ANTICIPADOS por periodificación + EXCESO de provisiones</p> <p>+ VARIACIÓN positiva cambio moneda</p>
GASTOS ECONÓMICOS (realizados):	GASTOS PRESUPUESTARIOS:
GRUPO 6 PGCPAL: Compras y gastos por naturaleza	<p>CAPÍTULO I: Personal CAPÍTULO II: Gastos corrientes en bienes y servicios CAPÍTULO III: Gastos financieros CAPÍTULO IV: Transferencias corrientes</p> <p>OTROS AJUSTES CONTABLES:</p> <p>+ AMORTIZACIÓN de inmovilizado + DETERIORO de valor de inmovilizado + IMPUTACIÓN de gastos financieros inmovilizado + PÉRDIDA en venta inversiones reales + PÉRDIDA instrumentos financieros a CREP + DETERIORO de valor instrumentos financieros a CREP + GASTOS DEVENGADOS no presupuestarios - GASTOS ANTICIPADOS por periodificación + VARIACIÓN negativa existencias y deterioro de valor + VARIACIÓN negativa cambio moneda</p>
RDO. ECONÓMICO-PATRIMONIAL	RDO. ECONÓMICO-PATRIMONIAL

Fuente: Elaboración propia

¿Cuál es el significado del resultado total de dicho estado?

El significado final de este estado hay que interpretarlo como el **ahorro o desahorro** que la entidad pública ha tenido en el ejercicio, en el sentido de ahorro para consumo futuro habido en la entidad (caso de ingresos superiores a los gastos) o, por el contrario, desahorro (gastos mayores que los ingresos) que representa un consumo presente de los recursos que aportarán los ciudadanos en el futuro. Ello se contrapone al expreso beneficio o pérdida que deriva de la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa privada, el cual representa un rendimiento de los fondos

aportados por los propietarios o socios y, por tanto, repartible entre ellos en el caso de beneficio.

Podríamos decir que el ahorro en sí no es bueno, dado que podría significar que el responsable del centro no está cumpliendo con lo ordenado en el presupuesto y, por ello, no posibilitando los servicios adecuados a la colectividad; pero, por el contrario, menos lo es el desahorro, especialmente si éste alcanza cifras significativas, dado que, como en una familia, se estaría gastando por encima de las posibilidades del ente, hipotecando el futuro de sus componentes (ciudadanos).

2.4. DESGLOSE DE LOS DISTINTOS RESULTADOS

Si nos detenemos en la configuración del modelo de CREP que antes hemos incorporado, observamos que existen dos tramos claramente diferenciados, cuya agregación conforma el **resultado final** (ahorro o desahorro neto del ejercicio): el **resultado de las operaciones no financieras** y el **resultado de las operaciones financieras**.

El **resultado de las operaciones no financieras** se nutre esencialmente del resultado (ahorro o desahorro) debido a la gestión ordinaria, más el derivado de operaciones y variaciones de valor del inmovilizado y activos en estado de venta y otros ingresos y gastos no ordinarios. Podría decirse que equivale, en cierto modo, al resultado de explotación de la empresa.

El **resultado de la gestión ordinaria**, que constituye la parte principal del no financiero, trata de delimitar el exclusivamente debido a la gestión más habitual del ente público, en el que destacan, por el lado de los ingresos, los procedentes de impuestos e ingresos urbanísticos, transferencias y subvenciones recibidas y, en su caso, ventas de productos y servicios prestados, corregidos con las oportunas variaciones de existencias y deterioros de valor de las mismas; y, por los gastos, los de personal, las transferencias y subvenciones concedidas, aprovisionamientos o consumos de existencias, servicios exteriores y tributos, así como las amortizaciones

del inmovilizado. Obviamente, en relación con la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa privada, falta el impuesto sobre beneficios, que no tiene sentido en los entes públicos político-administrativos. Véase su composición en el siguiente cuadro, que es una partición de la CREP con el contenido de este tipo de resultado.

Cuadro 2.4. Componentes del resultado de la gestión ordinaria CREP

Nº de cuentas		Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
	1.- Ingresos tributarios y urbanísticos. a-) Impuestos. b-) Tasas. c-) Contribuciones especiales. d-) Ingresos urbanísticos. 2.- Transferencias y subvenciones recibidas. a-) Del ejercicio. a.1) Subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio. a.2) Transferencias. a.3) Subvenciones recibidas para cancelación de pasivos que no supongan financiación específica de un elemento patrimonial. b-) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero. c-) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras. 3.- Ventas y prestaciones de servicios. a-) Ventas. b-) Prestación de servicios. c-) Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades 4.- Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor. 5.- Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado. 6.- Otros ingresos de gestión ordinaria. 7.- Excesos de provisiones.			
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)			
	8.- Gastos de personal. a-) Sueldos, salarios y asimilados. b-) Cargas sociales. 9.- Transferencias y subvenciones concedidas. 10.- Aprovisionamientos. a-) Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos. b-) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.			
	11.- Otros gastos de gestión ordinaria. a-) Suministros y servicios exteriores. b-) Tributos.			

	c-) Otros.			
	12.- Amortización del inmovilizado.			
	B-) TOTAL GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12).			
	I. Resultado (Ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B).			

Los **componentes que se añaden al resultado de la gestión ordinaria**, para dar el resultado de las operaciones no financieras, coinciden con los que en los planes contables anteriores (de la empresa y de los entes públicos) se conceptuaban como resultados de carácter excepcional, que ahora se incluyen entre los ordinarios y, como se ha apuntado y puede verse en el Cuadro 2.5, igualmente extraído de la CREP, son básicamente de dos clases:

- Ganancias/pérdidas por enajenación, baja, deterioro/reversión de valor de elementos de inmovilizado, considerado éste en sentido amplio;
- Otros ingresos/gastos de carácter excepcional.

Cuadro 2.5. Partidas 13 y 14 CREP

Nº de cuentas		Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
	13.- Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. a-) Deterioro de valor. b-) Bajas y enajenaciones. c-) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero. 14.- Otras partidas no ordinarias. a-) Ingresos. b-) Gastos.			

El **resultado de las operaciones financieras** se determina considerando básicamente dos tipos de flujos económicos: los ingresos y gastos financieros, como partidas que reflejan importes brutos, y las ganancias y pérdidas por operaciones financieras, como expresión neta de diferencias de valores. La siguiente parte seccionada de la CREP nos muestra la referida estructura y composición (Cuadro 2.6):

Cuadro 2.6. Resultado de operaciones financieras CREP

Nº de cuentas		Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
	<p>15.- Ingresos financieros. a-) De participaciones en instrumentos de patrimonio. a.1-) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas. a.2-) En otras entidades. b-) De valores representativos de deuda, de créditos y de otras inversiones financieras. b.1-) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas. b.2-) Otros</p> <p>16.- Gastos financieros. a-) Por deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas. b-) Otros.</p> <p>17.- Gastos financieros imputados al activo.</p> <p>18.- Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros. a-) Derivados financieros. b-) Otros activos y pasivos a valor razonable con imputación en resultados. c-) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta.</p> <p>19.- Diferencias de cambio.</p> <p>20.- Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros. a-) De entidades del grupo, multigrupo y asociadas. b-) Otros</p> <p>21.- Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.</p>			
	III. Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20+21)			

Obsérvese cómo en el mismo, en efecto, las diferentes partidas y subpartidas se pueden encuadrar en los dos grupos de flujos antes citados:

Ingresos y gastos financieros:

15. Ingresos financieros: Son los ingresos brutos que produce la inversión en instrumentos de patrimonio o en instrumentos de deuda, incluidos los créditos concedidos calificados como de inmovilizado.

16. Gastos financieros: Son los gastos brutos por la utilización de capitales ajenos. Estos gastos financieros, en realidad, se corrigen con la parte de los mismos que se haya imputado al activo en el proceso de capitalización de los bienes de inmovilizado que deriven de trabajos realizados por la propia entidad, pero dicho ajuste se hace considerando su importe como un ingreso en una partida separada: 17. Gastos financieros imputados al activo.

Resultados positivos o negativos por operaciones financieras:

En este grupo se encuadran tanto las ganancias y pérdidas por operaciones efectivamente realizadas, sea por enajenación, disposición por otras vías y/o bajas de la clase que sean de los instrumentos financieros, como las que, por las características de los referidos instrumentos financieros y de los mercados en que se negocian, se reconocen como tales al valorarlos —sin enajenar ni dar de baja— a valor razonable, o cuando por prudencia se refleja el valor más bajo de mercado o coste en aquellos que se valoran a este último, de acuerdo con el PGCPAL; así como las que derivan de otra clase de valoración, cuyas diferencias se asimilan a resultados financieros, cuales son las diferencias de cambio por operaciones en moneda extranjera. Las partidas que, de un modo u otro, representan ganancias y/o pérdidas financieras son pues:

- 18. Variaciones de valor razonable en activos y pasivos financieros;
- 19. Diferencias de cambio;
- 20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros.

Además, y aparte de estos dos grupos o clases de ingresos y gastos financieros (de un lado, ingresos y gastos brutos, generados unos por la retribución obtenida para las inversiones, y otros como costes de la financiación ajena; de otro, ganancias y pérdidas netas por bajas y/o cambios de valor), se ha de considerar **otro tipo de ingreso financiero**, derivado del encuadre que en las últimas normativas contables se ha dado a las subvenciones recibidas, como patrimonio neto, y concretado en la imputación que periódicamente se debe hacer de las mismas al resultado del

ejercicio; en este caso, cuando la finalidad fue la financiación de operaciones financieras, como ingreso financiero, por medio de la partida 21. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

2.5. METODOLOGÍA PARA LA ELABORACIÓN DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

En relación con la metodología para la elaboración de la CREP, se deben dar los pasos y tener en cuenta las cuestiones que siguen:

- 1. Fecha y soportes básicos:** La referencia temporal es obviamente la fecha de final del ejercicio; pero, en cuanto a los soportes documentales a considerar en la misma, hay que recordar que el libro esencial, de donde se va a tomar la información, es el libro mayor, en el que han de constar registradas todas las operaciones del periodo, excepto las de regularización de ingresos y gastos, entendidas éstas como las de traspaso de dichas cuentas a la de resultado del ejercicio; es decir, la CREP se ha de confeccionar antes de pasar al mayor los referidos asientos contables de regularización. Partiendo de ello, las cuentas que hay que utilizar son las de los grupos 6 y 7, que representan los gastos e ingresos más asociados a la actividad del ente en el periodo y son por ello los previstos por el PGCPAL para este estado contable.
- 2. Colocación de los datos en el modelo:** El modelo de CREP incorpora una guía para disponer los datos en cada partida que, como ya hemos visto en el balance, está constituida por la primera columna; en la cual, para cada partida y subpartida, se inserta el código o códigos de las cuentas que deben componerla. Se aclara que las cuentas entre paréntesis restan, así como que las cuentas con asterisco pueden sumar o restar, dependiendo de su saldo; así, si la cuenta con asterisco tiene, como la generalidad de las cuentas de ingresos, saldo acreedor (ejemplo: subgrupo 71), sumará, y restará si lo tuviera deudor (ejemplo: subgrupo 61) como, en general, las de gastos.

- 3. Ejercicios a considerar:** Como ya se ha apuntado en las normas de elaboración de las cuentas anuales, los importes a reflejar de cada partida y epígrafe son los del ejercicio que se cierra (N) y los del anterior (N-1), en las correspondientes columnas de la CREP. De la misma forma, se darán en ambas columnas los totales de cada agregado, según sean partidas o clases de resultados, por acumulación de las cifras de sus subpartidas o partidas; para finalizar con el total resultado neto (ahorro / desahorro) del ejercicio, como suma del resultado de las operaciones no financieras (II) y del resultado de las operaciones financieras (III). Finalmente al resultado neto, habrá que sumar los ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior.
- 4. Referencias cruzadas:** Finalmente, como en los demás estados contables, es obligatorio incorporar a la columna del modelo "notas en memoria", para cada partida, una referencia al número de nota o notas de la memoria en la que se complementa la información sobre la misma.

RESUMEN

- La CREP es un estado de flujos que muestra el resultado contable (económico-patrimonial) obtenido a lo largo del ejercicio, derivado de los ingresos y gastos económicos, los cuales se corresponden esencialmente con los de naturaleza corriente.
- El resultado económico patrimonial que muestra la CREP está en relación con el estado contable que enfrenta ingresos y gastos económicos (realizados) del ejercicio, en contraposición al estado presupuestario que compara ingresos y gastos presupuestarios (estado del resultado presupuestario).
- Tales ingresos y gastos económicos se dividen en función de que provengan de operaciones no financieras o financieras. Así podemos diferenciar dos resultados:

- Resultado de operaciones no financieras: A su vez compuesto por los resultados de la gestión ordinaria y por resultados de carácter excepcional. Los primeros se deben al ejercicio de la actividad más común del ente público, en la que la obtención de ingresos corrientes (en particular tributarios) y gastos de la misma naturaleza, que se producen en el normal desempeño de la actividad del ente, son claves. En tanto que los extraordinarios proceden de diversos sucesos no recurrentes, tales como ganancias/pérdidas por enajenación, baja, deterioro/reversión de valor de elementos de inmovilizado, considerado éste en sentido amplio; y otros ingresos/gastos de carácter excepcional.
- Resultado de operaciones financieras: Producidos por la actividad de inversión financiera y financiación del ente público, generadora principalmente de ingresos por remuneración de capitales, diferencias de valoración de determinados activos y pasivos financieros y ganancias o pérdidas por enajenación o disposición de dichos elementos patrimoniales.
- La interpretación y utilidad del resultado económico patrimonial no es la que deriva de considerar un beneficio o una pérdida, que hay que repartir o compensar a, o por, los socios de una entidad capitalista, sino que está en saber que se trata del ahorro o desahorro neto que la entidad pública ha generado en el ejercicio, en sus dos facetas u orígenes (por operaciones no financieras y financieras): ahorro para consumo futuro (caso de ingresos superiores a los gastos); desahorro (gastos mayores que los ingresos), que representa un consumo presente de los recursos que aportarán los ciudadanos en el futuro.