

# UNIDAD DIDÁCTICA

# 1

## INTRODUCCIÓN

JORGE CARRASCO ZAFRA

## **INTRODUCCIÓN**

En esta unidad didáctica se inicia al alumno en el análisis del marco conceptual de la contabilidad pública local, que constituye la primera parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local de 2013, con el objetivo de que se familiarice con su concepto, estructura, los fines que persigue y el contenido de las dos primeras partes que lo integran.

## **CONTENIDO**

### **¿Qué se entiende por marco conceptual de la contabilidad pública?**

El marco conceptual de la contabilidad pública es un conjunto de fundamentos, principios, criterios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conducirá a 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 él se armonizan los conceptos contables básicos, constituyendo un soporte para el análisis e interpretación de las normas contables.

Este marco conceptual de la contabilidad pública, incluido como primera parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local de 2013 (en adelante PGCPAL) y, por tanto, de obligado cumplimiento, constituye una novedad importante en el mismo. Anteriormente, dicho marco conceptual estaba constituido por un conjunto de ocho documentos sobre principios contables públicos<sup>1</sup>, aprobados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas de la

---

<sup>1</sup> I.G.A.E.: Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1994

Intervención General de la Administración del Estado, en los que se incluía un conjunto de principios contables en los que se debía basar la contabilidad pública, desarrollándolos para dar respuesta a las cuestiones básicas que surgen en la normalización contable, y cuyo contenido se tuvo en cuenta al elaborar el PGCPAL de 2004.

Para su redacción se ha tomado como referencia el marco conceptual del PGCP de 2010 que, a su vez, tomó como referencia la NIC-SP nº 1 "Presentación de estados financieros"; el marco conceptual del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), con las características específicas del sector público; los anteriormente aludidos documentos sobre principios contables públicos y el marco conceptual de la contabilidad recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad para la empresa de 2007.

No obstante, tal y como indica el Plan en su introducción, los referidos documentos sobre principios contables públicos, aprobados por la Comisión de principios y normas contables públicas, se podrán seguir aplicando en aquellos aspectos que no se opongan a lo dispuesto en el Plan contable actual.

### **¿Cuál es la estructura y contenido de este marco conceptual?**

Siguiendo un itinerario lógico-deductivo, el marco conceptual del PGCPAL comienza indicando el objetivo de la información registrada en las cuentas anuales, continúa especificando los requisitos que debe cumplir dicha información para satisfacer tales objetivos y los principios contables en los que se debe basar la elaboración de tal información y, seguidamente, define los elementos de las cuentas anuales y establece los criterios para el reconocimiento de los mismos y para su valoración. Todo ello, queda estructurado en los seis apartados siguientes:

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.

Como se puede apreciar, este nuevo marco conceptual sustituye y amplía la primera parte “Principios contables públicos” del PGCPAL anterior.

Antes de comenzar con el análisis de su contenido, es preciso aclarar que nos referiremos en todo momento al Marco Conceptual incluido como primera parte del plan contable que figura como anexo a la Instrucción del modelo normal de Contabilidad Local aprobada por la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre. Aunque este marco conceptual es prácticamente idéntico al del plan contable del modelo simplificado, existe algún matiz diferenciador que indicaremos en su momento.

En esta unidad didáctica comentaremos los dos primeros apartados del mismo, dejando el resto para las siguientes unidades del presente capítulo.

### **Imagen fiel de las cuentas anuales**

Las cuentas anuales son el resultado del desarrollo contable del ejercicio y constituyen el instrumento transmisor de la información contable a los distintos usuarios de la misma.

#### **¿Qué documentos integran las cuentas anuales?**

En el PGCPAL 2013 las cuentas anuales están integradas por seis documentos, dos más que los incluidos en el anterior plan contable de 2004: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de flujos de efectivo<sup>2</sup> y la memoria.

---

<sup>2</sup> En el modelo simplificado los documentos que integran las cuentas anuales son cinco, no contemplándose el Estado de flujos de efectivo.

El contenido de cada uno de ellos está relacionado con el de los otros, por lo que deben interpretarse teniendo presente a los restantes. Ese es el motivo por el que se especifica en el Plan que estos estados contables forman una unidad y deben presentarse y analizarse conjuntamente.

Las cuentas anuales deben proporcionar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad local por los recursos que le han sido asignados. Para conseguirlo, 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 estos efectos, hemos de señalar que en el PGCPAL se define la entidad contable como todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas.

### **¿Cómo se consigue que las cuentas anuales muestren la imagen fiel?**

Podemos observar que el cumplimiento del objetivo de imagen fiel es una prioridad para el legislador, en la que se incide insistentemente a lo largo del marco conceptual. En este sentido, se especifica que la aplicación sistemática y regular de los requisitos de la información, así como de los principios y criterios contables incluidos en este marco conceptual deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la referida imagen fiel.

No obstante, el Plan establece que cuando se considere que el cumplimiento de estos requisitos de la información y de los principios y criterios contables no es suficiente para mostrar la citada imagen fiel, se deberá proporcionar en la memoria la información complementaria necesaria para lograr este objetivo.

Igualmente, se dispone que en aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se justificará esta circunstancia, y se explicará su repercusión sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

Por otra parte, hay que destacar como novedad que, al efecto de conseguir la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales, el Plan indica que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica. Un ejemplo típico de aplicación de esta regla lo encontramos en la contabilización del arrendamiento financiero, en el que la forma jurídica de una transacción puede tener una apariencia distinta del auténtico fondo económico, de forma que si se atendiera solo a las características derivadas de la forma jurídica, las cuentas anuales no mostrarían la imagen fiel de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad. Por ese motivo, el activo en cuestión se debe registrar en la contabilidad del arrendatario y no del arrendador y, además, deberá contabilizarse atendiendo a la naturaleza de dicho activo, independientemente de la titularidad jurídica del mismo.

### **Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales**

Como ya se ha comentado en el capítulo anterior, para alcanzar los objetivos que pretende, la información incluida en las cuentas anuales debe reunir unos requisitos o características.

#### **¿Cuáles son estos requisitos?**

El PGCPAL establece en este segundo apartado del marco conceptual los siguientes:

**a) 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”.

Con este requisito se pretende asegurar la adecuada utilización de la información contable por parte de sus destinatarios. Para ello, dicha información debe mostrarse en las cuentas anuales de forma sistemática, con una terminología y formato apropiado, para que sea comprensible por unos usuarios que no tienen por qué ser especialistas en contabilidad, aunque se les supone unos conocimientos mínimos que le permitan analizar dicha información.

**b) 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”.

Así pues, una información es relevante cuando tiene una utilidad notoria para los usuarios de la misma, ayudándoles a realizar predicciones sobre las consecuencias de hechos pasados, presentes o futuros, o a confirmar o corregir las realizadas previamente y, por tanto, puede influir en la toma de decisiones por parte de dichos destinatarios.

**c) 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”.

Una información se considera fiable cuando expresa con el máximo rigor las características y condiciones de los hechos reflejados. Para ello, entre otras cosas, debe ser completa, imparcial, objetiva, verificable y prudente.

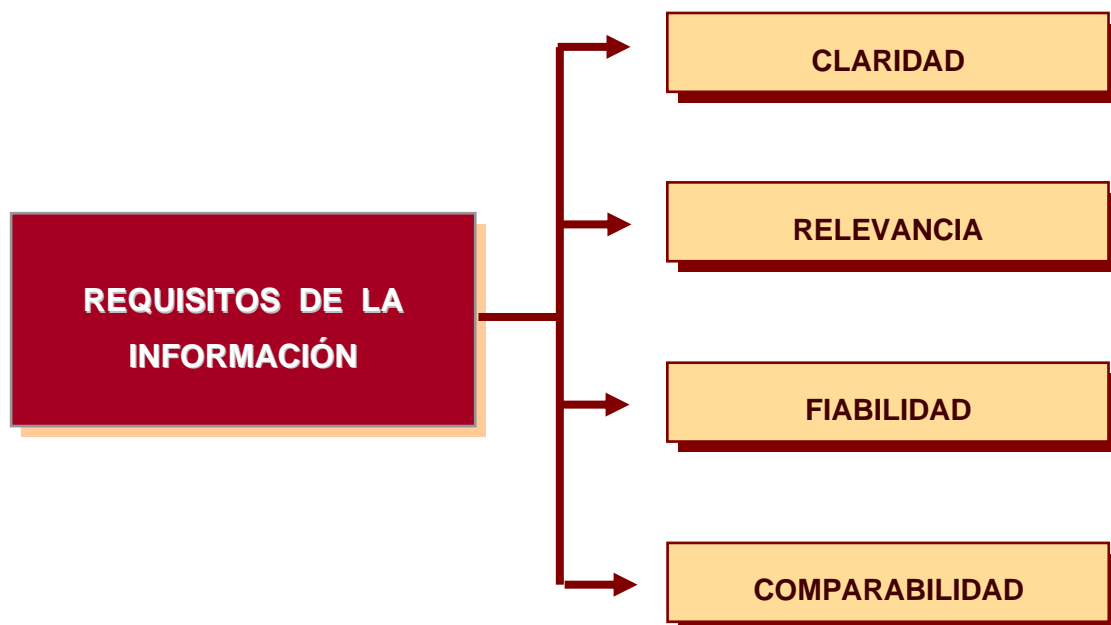
**d) Comparabilidad.** “La información es comparable, cuando se pueda establecer su comparación con la de otras entidades, así como con la de la propia entidad correspondiente a diferentes periodos”.

Con este requisito se pretende que la información sea útil para detectar similitudes y diferencias al analizar diferentes situaciones en el tiempo y en el espacio. 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.

Evidentemente, para que la información sea comparable es necesario que exista una uniformidad en la aplicación de criterios y normas contables, dado que sin ésta no se podría conocer si las diferencias en las cifras contables se deben a hechos económicos o simplemente a cambios en los criterios y normas utilizados. Por ello, es importante que se comuniquen a los destinatarios de la información los criterios y normas contables utilizados para elaborarla, así como los posibles cambios en los mismos y las repercusiones que estos cambios pueden tener en las cuentas anuales.

Algunos de estos requisitos figuraban ya enunciados, junto con otros, en la introducción del PGCPAL de 2004 pero ahora, al incluirse en el marco conceptual del nuevo Plan Contable Local, pasan a ser obligatorios. Entre los requisitos de la información de las cuentas anuales cabe destacar el de la fiabilidad, recogido en la NIC-SP nº 1.



## **RESUMEN**



En esta unidad didáctica se ha iniciado el análisis del marco conceptual de la contabilidad pública, incluido como primera parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local de 2013 y, por tanto, de obligado cumplimiento.

En primer lugar, se ha definido este marco conceptual de la contabilidad pública como un conjunto de fundamentos, principios, criterios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conducirá a 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 él se armonizan los conceptos contables básicos, constituyendo un soporte para el análisis e interpretación de las normas contables.

Tras indicar sus antecedentes y los documentos que se han tomado como referencia para su redacción, se ha presentado su estructura en la que, siguiendo un itinerario lógico-deductivo, se comienza indicando el objetivo de la información registrada en las cuentas anuales, continúa especificando los requisitos que debe cumplir dicha información para satisfacer tales objetivos y los principios contables en los que se debe basar la elaboración de tal información y, seguidamente, define los elementos de las cuentas anuales y establece los criterios para el reconocimiento de los mismos y para su valoración.

Por último se ha analizado el contenido de los dos primeros apartados del mismo, relativos a la imagen fiel de las cuentas anuales - objetivo en el que se incide insistentemente a lo largo del marco conceptual - y los requisitos que debe reunir la información registrada en las mismas - claridad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad -.