

Análisis del ECPN y del EFE en el sector público

NURIA ARIMANY
CARME VILADECANS
Universitat de Vic

Fecha recepción: 12/08/2001
Fecha aceptación: 3/10/2011

RESUMEN

El nuevo Plan General de Contabilidad Pública (Orden EHA/1037/2010) de 13 de abril dispone la elaboración de dos nuevos documentos contables: el Estado de cambios en el patrimonio neto y el Estado de flujos de efectivo. En este trabajo se detallan la estructura, función y utilidad de esos documentos en el ámbito del sector público para conseguir una información consistente y comparable entre las diferentes entidades en sintonía con la normativa internacional. Este estudio finaliza con una interpretación de los dos documentos analizados.

PALABRAS CLAVE:

Plan General de Contabilidad Pública, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, Resultado Global y Estado de Flujos de Efectivo.

ABSTRACT

The new Spanish Accounting Standards for Public Entities, issued on the 13th of april, includes now two new documents: the statement of changes in equity and the Cash Flow. In this work, we put forward

the structure, function and utility of those documents in the public sector environment in order to obtain information that is consistent and comparable between different entities and with the framework of international regulation. This study ends with an interpretation of both documents.

KEYWORDS

Plan General de Contabilidad Pública, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, Resultado Global y Estado de Flujos de Efectivo.

1. Introducción

Las distintas reformas de la contabilidad pública obedecen a la consecución de la normalización contable en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública publicado el 13 de abril de 2010 (Orden EHA/1037/2010). Este objetivo se consigue mediante la normalización de los criterios contables aplicados por las diferentes Administraciones Públicas sometidas al Plan General de la Contabilidad Pública (PGCP10), la normalización con los principios contables aplicados a las empresas y el seguimiento de los pronunciamientos contables internacionales.

Una novedad destacada en el ámbito internacional ha sido la publicación de las Normas Internacionales aplicables a la contabilidad del Sector Público (NIC-SP) elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC). Por otra parte, aunque todavía no existe en el ámbito europeo una norma que obligue a aplicar las NIC-SP, por parte de la IFAC se recomienda su adopción para conseguir una información consistente y comparable entre las entidades de los sectores públicos de diferentes países.

El PGCP10 está adaptado a las NIC-SP en los aspectos necesarios para avanzar en la normalización contable, mejorando así la calidad de la información contable en el sector público. Este PGCP10 goza también de la normalización contable con el Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas (PGC07), con las especificidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido.

Por consiguiente, este PGCP10 es un plan contable marco para todas las Administraciones Públicas, que en el primer año de aplicación no necesita reflejar las cifras comparativas del ejercicio anterior, ya que la memoria incluye un apartado sobre los aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables que recoge las principales diferencias entre los

distintos criterios contables aplicados, juntamente con la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad. Para las entidades del sector público administrativo estatal este plan contable es de aplicación a partir del 1 de enero de 2011.

El PGCP10 se estructura en cinco partes: el *marco conceptual* (sopORTE para el análisis y la interpretación de las normas contables), las *normas de reconocimiento y valoración*, las *cuentas anuales*, el *cuadro de cuentas* y las *definiciones y relaciones contables*.

En las cuentas anuales figuran los seis documentos siguientes:

1. El balance
2. La cuenta del resultado económico patrimonial
3. El estado de cambios en el patrimonio neto
4. El estado de flujos de efectivo
5. El estado de liquidación del presupuesto
6. La memoria

En este trabajo nos centramos en los dos documentos nuevos de las cuentas anuales: El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) y el Estado de Flujos de Efectivo (EFE), cuya elaboración ha seguido lo que dispone la **NIC-SP 1 «Presentación de estados financieros»**.

2. Estado de cambios en el patrimonio neto en el PGCP10

Para estudiar el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) partiremos de la conceptualización y objetivos de ese documento contable, continuando con la estructura y los documentos que la integran, con una consideración especial al nuevo concepto de resultado global y detallando la metodología para su elaboración; finalmente se destacará la información y utilidad del documento para la oportuna toma de decisiones económicas en el ámbito del sector público.

2.1. Concepto y objetivos

El PGCP10 define el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) como un documento contable integrado por tres partes:

- a. El Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto (ETCPN)

- b. El Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR)
- c. El Estado de Operaciones con la Entidad o entidades propietarias (EOE)

La primera parte, el *Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto* (ETCPN), recoge todos los cambios en el patrimonio neto derivados: de los ajustes por cambios en los criterios contables y por corrección de errores, de los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio, de las operaciones con la entidad o entidades propietarias, y de otras variaciones producidas en el patrimonio neto.

La segunda parte, el *Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos* (EIGR), recoge los cambios en el patrimonio neto debidos: al resultado económico patrimonial, a los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y a las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial, o al valor inicial de la partida cubierta, de ingresos y gastos reconocidos directamente un patrimonio neto.

La tercera parte, el *Estado de Operaciones con la Entidad o entidades propietarias* (EOE), recoge dos tipos de informaciones, por una parte las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias, y por otra parte otras operaciones con la entidad o entidades propietarias diferenciando ingresos y gastos reconocidos en la cuenta de resultado económico patrimonial, e ingresos y gastos reconocidos directamente como patrimonio neto.

Por tanto este nuevo estado contable recoge dos tipos de gastos e ingresos, los derivados de los grupos 6 y 7, *Compras y gastos por naturaleza y Ventas e ingresos por naturaleza* respectivamente, que configuran la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial (REP); y los derivados de los grupos 8 y 9, *Gastos imputados a patrimonio neto e Ingresos imputados a patrimonio neto* respectivamente, que se utilizan en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos para llegar al concepto de Resultado Global.

El objetivo del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto es dar una información clara sobre la riqueza de la entidad, detallando todos los cambios producidos a nivel patrimonial durante el ejercicio y poniendo énfasis en el resultado global, resultado reflejado en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.

2.2. Documentos integrantes

El ECPN tiene tres documentos integrantes: El Estado total de cambios en el patrimonio neto, el Estado de ingresos y gastos reconocidos y el Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

El *Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto (ETCPN)* recoge el patrimonio neto del ejercicio anterior y lo modifica, si es el caso, por los cambios de criterios contables y correcciones de errores, para llegar al patrimonio inicial ajustado del ejercicio de presentación de las cuentas anuales públicas; posteriormente se incorporan las variaciones en el patrimonio debidas a:

- ingresos y gastos reconocidos (que se corresponde con el total de ingresos y gastos reconocidos en la segunda parte del ECPN),
- operaciones con la entidad (que se corresponde con la primera información de la tercera parte del ECPN), y
- otras variaciones de patrimonio para llegar finalmente al patrimonio neto a fin de ejercicio.

El *Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR)* parte del resultado económico patrimonial (129), obtenido con las cuentas de los grupos 6 y 7, modificado por los ingresos y gastos imputados a patrimonio neto y transferidos posteriormente al resultado económico patrimonial, mediante cuentas de los grupos 8 y 9, diferenciando ingresos y gastos del inmovilizado no financiero, de activos y pasivos financieros, de coberturas contables y de otros incrementos patrimoniales. Este estado refleja el resultado global de la entidad pública.

El *Estado de Operaciones con la Entidad o entidades propietarias (EOE)* detalla con exactitud las operaciones patrimoniales por aportación dineraria, por aportación de bienes y derechos, por asunción y condonación de pasivos financieros, por otras aportaciones, por devolución de bienes y derechos y por otras devoluciones; juntamente con las operaciones ocasionadas por los ingresos y gastos reconocidos directamente al resultado económico patrimonial y los ingresos y gastos reconocidos directamente a patrimonio neto.

2.3. Nuevo concepto de resultado

El nuevo PGCP10 recoge un nuevo concepto de resultado, de ingresos y gastos reconocidos y de resultado global. Este resultado global es la suma del resultado económico patrimonial más los ingresos y gastos imputados a patrimonio neto y las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta. Por lo tanto es un concepto más amplio del resultado ya que reconoce los ingresos y gastos que

se imputan directamente al resultado neto del ejercicio (ahorro/no ahorro), mediante las correspondientes cuentas de los grupos 6 y 7, *Compras y gastos por naturaleza* y *Ventas e ingresos por naturaleza* respectivamente, y los ingresos y gastos que se imputarán en un futuro mediante las correspondientes cuentas de los grupos 8 y 9, *Gastos imputados a patrimonio neto* e *Ingresos imputados a patrimonio neto* respectivamente.

Hay que tener presente que las cuentas de los grupos 6 y 7 a fin de ejercicio, mediante la regularización, traspasarán sus saldos a la cuenta (129) *Resultado del ejercicio*. En cambio las cuentas de los grupos 8 y 9 a fin de ejercicio traspasarán sus saldos al subgrupo 13 *Subvenciones y ajustes por cambio de valor*.

Este resultado global queda reflejado en el segundo documento del ECPN, el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, lo que quiere decir que se trata de una magnitud importante de los estados financieros del sector público, que hay que delimitar tanto desde la normativa internacional (NIC-SP 1) como desde la nacional (PGCP10).

Por otra parte, el resultado global permite revelar información relevante para los usuarios de las cuentas anuales, para mejorar las decisiones económicas en el marco de la gestión eficiente de los recursos públicos.

2.4. Interpretación del ECPN

ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

	I. Patrimonio aportado	II. Patrimonio general	III. Ajust. Cambio valor	IV. Otros incrementos patrimoniales	TOTAL
A. Patrimonio neto fin de ejercicio N-1	100.000	30.000	20.000	-	150.000
B. Ajustes cambios criterios contables y corrección errores					
C. Patrimonio neto inicial ajustado ex. N	100.000	30.000	20.000		150.000
D. Variaciones patrimonio neto ejercicio N					
1. Ingresos/Gastos reconocidos		90.000	(20.000)	90.000	160.000
2. Operaciones con la entidad		5.000			5.000
3. Otras variaciones de patrimonio					
E. Patrimonio neto fin ejercicio N	100.000	125.000	-	90.000	315.000

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Num cuenta		Ej N	Ej N-1
(129)	I. Resultado económico patrimonial	90.000	30.000
	II. Ingresos y gastos reconocidos en PN		
	1. Inmovilizado no financiero		
920	1.1. Ingresos		
(820)(821)(822)	1.2. Gastos	(10.000)	
	2. Activos y pasivos financieros		
900 901	2.1. Ingresos		20.000
(800) (891)	2.2. Gastos	(10.000)	
	3. Coberturas contables		
910	3.1. Ingresos		
(810)	3.2. Gastos		
94	4. Otros incrementos patrimoniales	100.000	
	II. Total ingresos y gastos reconocidos PN (1+2+3+4)	80.000	20.000
	III. Transferencias a la cuenta del REP o valor inicial de la partida cubierta		
(823)	1. Inmovilizado no financiero		
(802) 902 903	2. Activos y pasivos financieros		
	3. Coberturas contables		
(8110) 9110	3.1. Importes transferidos a la cuenta del REP		
(8111) 9111	3.2. Importes transferidos al valor inicial de la partida cubierta		
(84)	4. Otros incrementos patrimoniales	(10.000)	
	III. Total transferencias (1+2+3+4)	(10.000)	---
	IV. TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS	160.000	50.000

ESTADO DE OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias

	Ex N	Ex N-1
Aportación patrimonial dineraria		
Aportación de bienes y derechos	10.000	
Asunción y condonación de pasivos financieros		
Otras aportaciones a la entidad o entidades propietarias		
(-) Devolución de bienes y derechos	(5.000)	
(-) Otras devoluciones a las entidades propietarias		
TOTAL	5.000	

Otras operaciones con las entidades propietarias

	Ex N	Ex N-1
Ingresos y gastos reconocidos directamente REP	90.000	30.000
Ingresos y gastos reconocidos directamente PN	70.000	20.000
TOTAL	160.000	50.000

Interpretación del ECPN:

Con el primer documento del ECPN podemos constatar la riqueza patrimonial de la entidad pública. En este supuesto el patrimonio del ejercicio anterior de 150.000 € juntamente con el resultado global del ejercicio N y las operaciones con la entidad se llega a un patrimonio de 315.000 €, lo que indica que la entidad pública mejora su riqueza patrimonial.

Con el segundo documento del ECPN partiendo del resultado económico patrimonial del ejercicio N y anterior (90.000 € y 30.000 € respectivamente) con los decrementos de valor derivados del terreno y de los activos financieros disponibles para la venta, juntamente con la imputación a patrimonio neto de la subvención y posterior traspaso al REP, por el importe de la amortización del bien financiado por la subvención, se llega a un resultado global de 160.000 € para el ejercicio N y de 50.000 € para el ejercicio N-1, que mejora las garantías de la entidad pública.

Con el tercer documento del ECPN se visualiza el detalle de operaciones patrimoniales con la entidad (es decir la aportación de bienes y servicios por 10.000 € y la devolución de bienes por 5.000 €). Por otra parte, en este documento está también el detalle de los ingresos y gastos imputados al resultado económico patrimonial y al patrimonio neto de los dos ejercicios, dando una visión global de los ingresos y gastos que se imputan a resultados (90.000 y 30.000 €) y los que lo harán en el futuro (70.000 y 20.000 €), confirmando las mayores garantías de este ejercicio respecto del anterior, gracias al resultado global.

3. Estado de flujos de efectivo en el PGCP10

El estudio del Estado de flujos de efectivo (EFE) parte del concepto y objetivo de este documento siguiendo con los flujos de efectivo de las diferentes actividades u con el desarrollo de los aspectos metodológicos. El estudio finaliza con el análisis de la estructura de este estado contable y su utilidad e interpretación a través de un ejemplo numérico.

3.1. Concepto y objetivos

El EFE es un documento contable que nos informa del origen y el destino de los movimientos producidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, y de la variación neta de estas partidas en el ejercicio. En definitiva el EFE es un estado contable que nos muestra los cobros y los pagos que se han producido durante un ejercicio económico y la variación neta del efectivo y otros activos líquidos equivalentes. La información de este documento se ha de presentar clasificada en tres actividades que son: la actividad de gestión, la actividad de inversión y la actividad de financiación.

3.2. Definición del concepto de efectivo y otros activos líquidos equivalentes

La variable en la que se basa este documento es el efectivo y otros activos líquidos equivalentes. Tal y como señala el PGCP10 esta variable incluye las cuentas que figuran en el epígrafe B. VII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la entidad y los depósitos bancarios a la vista, también formará parte los activos financieros que sean convertibles en efectivo y que el momento de su adquisición, su vencimiento no sea superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambio de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

3.3. Obligatoriedad

La EFE es uno de los seis documentos que integran las cuentas anuales que deben elaborar las entidades del sector público. Todas las entidades del sector público deberán presentar por lo tanto la EFE, sin hacer distinción del tamaño de estas entidades. Esta es una diferencia respecto al PGC07 que sólo obliga a elaborar el EFE en las empresas que presentan el balance, el ECPN y memoria según el modelo normal, quedando exentas de su elaboración las empresas que presentan estos documentos según el modelo abreviado así como también las empresas que siguen el PGC de PYMES.

3.4. Flujos de efectivo de las diferentes actividades

3.4.1. FLUJOS DE EFECTIVO DE LA ACTIVIDAD DE GESTIÓN

Son los flujos (diferencia entre cobros y pagos) que constituyen la principal fuente de generación de efectivo y fundamentalmente los ocasionados por las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de gestión ordinaria de la entidad. También incluyen los que no se puedan clasificar en ninguna de las dos categorías siguientes: inversión o financiación.

Los flujos de efectivo de la actividad de gestión (FEAG), tal y como señala el PGCP10s han de obtener por el método directo. Este método a pesar de ser más laborioso que el indirecto, permite obtener una información más comprensible y nos informa de los cobros y pagos que se han producido en esta actividad, lo que en definitiva es el objetivo del EFE.

3.4.2. FLUJOS DE EFECTIVO DE LA ACTIVIDAD DE INVERSIÓN

Los flujos de efectivo de la actividad de inversión (FEAI) engloban los pagos que tienen su origen en la adquisición de elementos del inmovilizado no financiero y de inversiones financieras, tanto a corto como a largo plazo, no consideradas activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los cobros procedentes de su venta o su amortización al vencimiento. Formarán parte de este los cobros derivados de la venta de activos en estado de venta y los pagos por la adquisición de inmovilizado no financiero de los que se aplaza el pago, así como los derivados del arrendamiento financiero.

3.4.3. FLUJOS DE EFECTIVO DE LA ACTIVIDAD DE FINANCIACIÓN

Los flujos de efectivo de la actividad de financiación (FEAFES) comprenden los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación y los correspondientes a aportaciones al patrimonio de la entidad o entidades propietarias. También comprenden los pagos realizados por amortización o devolución de los anteriores instrumentos de financiación y por distribución de resultados a la entidad o entidades propietarias.

3.5. Estructura e interpretación de un EFE en una entidad pública

	Ex. N	Ex. N-1
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN		
A) Cobros	44.060	41.050
1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales	25.000	20.000
2. Transacciones y subvenciones recibidas	10.000	15.000
3. Ventas netas y prestación de servicios	7.000	5.000
4. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otras entidades	2.000	1.000
5. Intereses y dividendos cobrados	60	50
6. Otros cobros	-	-
B) Pagos:	39.150	37.100
7. Gastos de personal	30.000	28.000
8. Transferencias y subvenciones concedidas	1.500	800
9. Aprovisionamientos	4.000	5.000
10. Otros gastos de gestión	1.950	1.700
11. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes	-	-
12. Intereses pagados	1.500	1.300
13. Otros pagos	200	300
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (+A - B)	4.910	3.950
II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
C) Cobros:	1.700	2.500
1. Venta de inversiones reales	1.700	2.500
2. Venta de activos financieros		
3. Otros cobros de las actividades de inversión		
D) Pagos:	13.000	14.000
4. Compra de inversiones reales	10.000	12.000
5. Compra de activos financieros		
6. Otros pagos de las actividades de inversión	3.000	2.000
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+ C - D)	-11.300	-11.500
III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
E) Aumentos en el patrimonio		
1. Aportaciones de la entidad o entidades propietarias		
F) Pagos a la entidad o entidades propietarias		
2. Devolución de aportaciones y distribución de resultados a la entidad o entidades propietarias		
G) Cobros por emisión de pasivos financieros:	6.700	11.500
3. Obligaciones y otros valores negociables	5.000	9.000
4. Préstamos recibidos	1.700	2.500
5. Otras deudas		
H) Pagos por reembolsos de pasivos financieros	3.000	2.800

6. Obligaciones y valores negociables	2.000	2.000
7. Préstamos recibidos	1.000	800
8. Otras deudas		
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+E -F+G -H)	3.700	8.700
IV FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN		
I) Cobros pendientes de aplicación		
J) Pagos pendientes de aplicación		
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (+I -J)		
V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO		
VI. INCREMENTOS/DISMINUCIÓN NETA DE EFECTIVO Y ACTIVOS LIQUIDOS EQUIVALENTES (I+II+III+IV+V)	-2.690	1.150
Efectivo y activos líquidos equivalentes inicio ejercicio	3.150	2.000
Efectivo y activos líquidos equivalentes final ejercicio	460	3.150

El EFE correspondiente a los años N y N-1, se ha elaborado a partir de los balances de final de los ejercicios N, N-1 y N-2 y de la cuenta del resultado económico patrimonial de los años N y N-1. A través de la realización de una hoja de trabajo se han obtenido las diferencias producidas durante estos dos ejercicios entre las cuentas que integran el balance (activo, patrimonio neto y pasivo) y también se ha tenido en cuenta la información que se desprende de la cuenta del resultado económico patrimonial (ingresos y gastos). Mediante la realización de una serie de ajustes ha podido eliminar o mejorar en los casos que ha sido necesario, todos los movimientos efectuados por la entidad que no suponen movimiento de dinero. Este proceso ha permitido la obtención de los cobros y pagos obtenidos durante los ejercicios N y N-1, clasificados en función de si pertenecen a la actividad de gestión, inversión o financiación.

La EFE obtenido pone de relieve unos flujos positivos de la actividad de gestión por dos años, lo que significa que los cobros procedentes de la actividad habitual de esta entidad han superado los pagos y por tanto este excedente se puede utilizar para financiar una parte de la actividad inversora o para reembolsar una parte de la financiación ajena, si es necesario. La actividad de inversión presenta unos valores negativos en los dos ejercicios, poniendo de manifiesto que esta entidad está realizando nuevas inversiones y que está en una fase expansiva. La financiación de estas nuevas inversiones se ha obtenido en el año N-1 de los flujos positivos de la actividad de gestión y de financiación y el año N de los flujos positivos de la actividad de gestión, de la actividad de financiación y utilizando una parte del efectivo inicial de esta entidad.

Referencias bibliográficas

- ARIMANY, N; VILADECANS, C. (2010) *Estat de canvis en el patrimoni net i Estat de fluxos d'efectiu*. ACCID-Profit Editorial, 2010. Barcelona.
- REIAL DECRET 1514/2007, de 16 de Novembre, pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat.
- ORDRE EHA/1994 de 6 de maig pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat Pública
- ORDRE EHA/1037/2010 de 13 d'abril pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat Pública