



Reforma del Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Propuesta de aspectos a considerar

Silvia Fresneda Fuentes (IP)
Francisco José Alcaraz Quiles
Bernabé Escobar Pérez
Sergio Manuel Jiménez Cardoso
Joaquina Laffarga Briones
María del Mar Miras Rodríguez
Daniel Sánchez Toledano



ReForma del Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Propuesta de aspectos a considerar

Silvia Fresneda Fuentes¹ (Investigadora Principal)

Francisco José Alcaraz Quiles²

Bernabé Escobar Pérez¹

Sergio Manuel Jiménez Cardoso¹

Joaquina Laffarga Briones¹

María del Mar Miras Rodríguez¹

Daniel Sánchez Toledano²

(1) Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Universidad de Sevilla.

(2) Departamento de Contabilidad y Gestión, Universidad de Málaga.

Este trabajo de investigación ha sido financiado por la Consejería de Hacienda y Financiación Europea de la Junta de Andalucía, a través de una subvención nominativa prevista en la Ley 3/2020, de 28 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2021.

Edita:

Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía, Medio Propio
Fundación IEHPA

© De la publicación: IEHPA

www.iehpa.es

ISBN: 978-84-09-38099-2

Diseño y maquetación: Lumen Gráfica SL

ÍNDICE

1. Introducción.....	7
2. La regulación de la contabilidad de las entidades públicas andaluzas.....	11
3. Objetivos del proyecto de investigación.....	15
4. Ejecución del proyecto de investigación.....	19
4.1. Actividad 1. Estudio de las Agencias Públicas Empresariales y los Consorcios, sometidos al régimen presupuestario de la Junta de Andalucía.....	22
4.2. Actividad 2. Análisis comparativo del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía de 2015, con los marcos normativos aplicables a las empresas privadas y a las administraciones públicas.....	22
4.3. Actividad 3. Cuestionario y entrevistas.....	23
5. Actividad 1.....	25
5.1. Selección de entidades.....	27
5.2. Documentación analizada.....	29
5.3. Resultados.....	30
6. Actividad 2.....	31
6.1. Normativa contable analizada.....	33
6.1.1. Normativa contable pública.....	33
6.1.2. Normativa contable empresarial privada.....	34
6.2. Modificaciones generales al Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía.....	35
6.3. Líneas directrices para la reforma del vigente Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía.....	36
6.3.1. Marco Conceptual.....	36
6.3.2. Normas de Reconocimiento y Valoración.....	37
6.3.3. Cuentas Anuales.....	42
6.3.4. Cuadro de Cuentas.....	47
6.3.5. Definiciones y Relaciones Contables.....	52
6.4. Cambios en el artículo 1 de la Orden de 19 de febrero de 2015 de la Consejería de Hacienda y Administración pública por la que se regula la Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía.....	53

7. Actividad 3	55
7.1. Muestra y cuestionario	57
7.2. Análisis de los cuestionarios y entrevistas	59
7.2.1. Características de las actividades que desarrolla cada entidad y tipos de ingresos	59
7.2.2. Fuentes de financiación	61
7.2.3. Situación de los bienes que utilizan para desarrollar su actividad	61
7.2.4. Limitaciones derivadas de la aplicación del vigente Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía	61
7.3. Resultados	66
8. Conclusiones	69
9. Limitaciones	75
10. Futuros desarrollos	79
11. Textos legales consultados	83
12. Anexos	87
Anexo 1. Plan de trabajo	89
Anexo 2. Cronograma de actividades	93
Anexo 3. Listado de Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	94
Anexo 4. Carta de presentación y cuestionario	95
Anexo 5. Frecuencias de respuestas sobre algunas cuestiones de los Bloques 1, 2 y 3	101
Anexo 6. Datos del equipo de investigación	102

1. Introducción

El vigente Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía entró en vigor el 1 de enero de 2015 y es de aplicación obligatoria por todas las entidades dependientes de la Junta de Andalucía que tengan presupuesto limitativo. Hasta el año 2020 estas entidades eran la Administración de la Junta de Andalucía y sus Agencias Administrativas y de Régimen Especial.

La Ley 3/2019, de 22 de julio, de Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2019, amplió significativamente el ámbito subjetivo del PGCFJA'15, extendiendo su aplicación tanto a los Consorcios adscritos a la Administración de la Junta de Andalucía en aplicación de lo previsto en el apartado 3 del artículo 12 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, como a las Agencias Públicas Empresariales del artículo 68.1.b) de la citada Ley 9/2007.

Por otra parte, en los últimos años se han actualizado y modificado las normas contables nacionales e internacionales, tanto públicas como privadas.

La ampliación del ámbito subjetivo del PGCFJA'15 y la actualización de las normas contables nacionales e internacionales, hacen preciso renovar el marco normativo contable público andaluz de forma que, en la rendición de cuentas, permita atender a las particularidades y especialidades del objeto social desarrollado, tanto por los Consorcios como por las Agencias Públicas Empresariales.

En este sentido, en marzo de 2021 el Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía, Fundación Pública Andaluza (Fundación IEHPA), en el marco de la II Convocatoria del Plan de Investigación Fundación Pública Andaluza, dentro de la *Línea de actuación 1. Análisis de la sostenibilidad y la transparencia financiera y estrategias de racionalización del gasto*, incluyó el proyecto de investigación denominado "Propuesta de reforma del Plan General de Contabilidad que aplican la Administración General, las Agencias Administrativas, Agencias de Régimen Especial, Agencias Públicas Empresariales y Consorcios, sometidos al régimen presupuestario, incluyendo una propuesta de refundición de textos normativos sobre la materia", cuya ejecución y resultados se muestran en este informe.

2. La regulación de la contabilidad de las entidades públicas andaluzas

Desde principios de siglo la Junta de Andalucía ha venido desarrollando un esfuerzo importante para elaborar normas contables aplicables a las entidades públicas dependientes de ella con el objetivo de que dichas normas estén actualizadas, consideren la casuística de los entes que forman parte del ámbito subjetivo de aplicación y, a su vez, estén armonizadas con los marcos normativos privado y público, tanto nacionales como internacionales.

En este sentido, la Resolución de 2 de octubre de 2009, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, aprobó el Plan General de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles del Sector Público Andaluz, de las Agencias Públicas Empresariales y de las entidades asimiladas (PGCEPJA'10) como una adaptación del Plan General de Contabilidad de 2007 de la empresa privada (PGC'07). Con dicha adaptación se perseguía formalizar y homogeneizar el marco contable de estas entidades de la Junta de Andalucía, tanto entre ellas como con el sector empresarial privado, incorporando al nuevo texto contable su casuística específica.

Posteriormente en 2015, la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de 19 de febrero (modificada por Orden de 24 de octubre de 2019 de la Consejería Hacienda, Industria y Energía) reguló la Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía e implantó el Sistema de Gestión Integral de Recursos Organizativos de la Administración de la Junta de Andalucía y sus entidades instrumentales (GIRO).

La Orden de 30 de marzo de 2015 de la Consejería de Hacienda y Administra Pública aprobó el Plan General de Contabilidad Financiera de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Agencias Administrativas y de Régimen Especial (PGCFJA'15) Este texto contable supuso la adaptación en el ámbito de la Comunidad Autónoma Andaluza del Plan General de Contabilidad Pública elaborado en 2010 por la Intervención General de la Administración del Estado (PGCP'10), aprobado por la Orden EHA/1031/2010 de 13 de abril, para las entidades públicas administrativas dependientes del Estado. Con esta adaptación la Junta de Andalucía reguló las entidades públicas administrativas y actualizó y armonizó el marco normativo contable público andaluz con la normativa contable pública estatal. Así mismo y de forma indirecta se consiguió también la armonización con la normativa privada, ya que el PGCP'10 fue a su vez una adaptación de la norma contable pública estatal al marco contable empresarial privado.

Finalmente, la Ley 3/2019, de 22 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2019, amplió significativamente del ámbito subjetivo del PGCFJA'15, extendiendo su aplicación tanto a los Consorcios adscritos a la Administración de la Junta de Andalucía en aplicación de

lo previsto en el apartado 3 del artículo 12 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, como a las Agencias Públicas Empresariales del artículo 68.1.b) de la citada Ley 9/2007. Los Consorcios aplican el PGCFJA'15 por primera vez en el ejercicio 2020 y las Agencias Públicas Empresariales lo hacen en 2021.

En 2020 la Orden de 7 de septiembre de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea, modificó la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de 19 de febrero por la que se reguló la Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía (GIRO) y la Orden de 30 de marzo de 2015 de la Consejería de Hacienda y Administra Pública por la que se aprobó PGCFJA'15.

En consecuencia, son varios los marcos normativos contables que conviven en el Sector Público Andaluz (público, empresarial privado y el propio de las fundaciones públicas¹ dependientes de la Junta de Andalucía) que se han ido modificando y actualizando a lo largo del tiempo.

Por otra parte, desde 2016 las normas contables de las empresas privadas españolas han sido objeto de numerosas modificaciones como consecuencia del proceso de adaptación a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Estas modificaciones aún no se han incorporado a la normativa contable aplicable a la Junta de Andalucía². Dado que uno de los objetivos de los normalizadores contables públicos es adaptar en la medida de lo posible las normas contables públicas a las de las empresas privadas, las reformas acontecidas en el ámbito privado empresarial también hacen necesario introducir modificaciones y actualizaciones en las normas contables públicas.

En la actualidad, la inclusión en un solo texto contable de toda la normativa (tanto financiera como presupuestaria) de aplicación por las entidades dependientes de la Junta de Andalucía con presupuesto limitativo parece la forma más adecuada de conseguir la deseada homogeneización y armonización. Esto no sólo facilitaría la elaboración y comunicación de la información contable de la Administración General, las Agencias Administrativas, Agencias de Régimen Especial, Agencias Públicas Empresariales y los Consorcios sometidos al régimen presupuestario de la Junta de Andalucía, también mejoraría su rendición de cuentas y aumentaría la transparencia.

1 Las fundaciones han de aplicar el Plan General de Contabilidad de la Entidades Sin Fines Lucrativos aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2 Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos, con entrada en vigor al día siguiente al de su publicación y siendo aplicable desde el 1 de enero de 2021.

3. Objetivos del proyecto de investigación

Teniendo en cuenta todo lo anterior, y para responder a la necesidad de homogeneizar, actualizar y armonizar el marco contable público de las entidades dependientes de la Junta de Andalucía que deben aplicar el PGCFJA'15, este proyecto de investigación tiene como principal objetivo establecer las directrices que sirvan de base para la redacción de un nuevo Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía, que:

- Contemple la casuística propia de las actividades desarrolladas por los distintos sujetos a los que les resulta de aplicación dicho texto normativo.
- Detecte las principales lagunas que los Consorcios y las Agencias Públicas Empresariales han detectado al aplicar el PGCFJA'15, con el fin de revelar mejoras que se deberían incluir en el futuro nuevo Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía.
- Identifique los principales cambios que se han producido en el marco de la información financiera de las empresas privadas que sean de aplicación y traslado al ámbito público.
- Detecte las modificaciones que han tenido lugar en el marco de la información financiera y presupuestaria del Sector Público de la Administración General del Estado para proponer su inclusión en el futuro nuevo Plan General de la Junta de Andalucía.

Para alcanzar estos objetivos se han desarrollado tres actividades, que se describen en el epígrafe siguiente.

4. Ejecución del proyecto de investigación

En el proyecto de investigación (Anexo 1) se han ejecutado tres actividades principales:

- Actividad 1.- Estudio de las Agencias Públicas Empresariales y los Consorcios sometidos al régimen presupuestario de la Junta de Andalucía.
- Actividad 2.- Análisis comparativo del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía de 2015 y del marco normativo actual de aplicación por las empresas privadas, por un lado, y con el marco normativo contable público, por otro, haciendo un especial hincapié en las reformas acontecidas en estos últimos años.
- Actividad 3.- Cuestionario y entrevistas.

La Actividad 1 consistió en el estudio y análisis de la documentación de cada Consorcio y cada Agencia Pública Empresarial. A saber, estatutos de creación, información contable emitida, normativa reguladora, entre otros. Con ello se determinaron sus particularidades, forma de funcionamiento y la información que revelan. Con la actividad 2 se estudió el marco contable que actualmente les resulta aplicable y se realizó una comparación con el marco contable de la empresa privada y con el del Sector Público estatal para determinar deficiencias y cuestiones a incluir y actualizar en el PGCFJA'15. Las evidencias obtenidas en la Actividad 1 y las recomendaciones de cambio en el vigente PGCFJA'15 propuestas en la Actividad 2, se complementan y enriquecen con las respuestas obtenidas en los cuestionarios que se difundieron entre los/as diferentes responsables económico-financieros/as de los Consorcios y Agencias Públicas Empresariales y las entrevistas que se les realizaron (Actividad 3).

En las actividades 1 y 2 se llevó a cabo una revisión de la documentación de los entes y de la normativa contable pública y privada, respectivamente. Por su parte, en la actividad 3 se recabó la opinión de los/as responsables económico-financieros/as de los Consorcios y las Agencias Públicas Empresariales a través de la difusión electrónica de un cuestionario (Anexo 4) y la realización de unas entrevistas semiestructuradas personales.

El cronograma detallado del proyecto se incluye en el Anexo 2.

Teniendo en cuenta todo lo anterior se proponen los cambios considerados oportunos en el PGCFJA'15 para que éste contemple la casuística de las nuevas entidades que han entrado a formar parte de su ámbito subjetivo e incorpore los cambios normativos contables producidos en el ámbito público y en el empresarial privado.

A continuación, para cada actividad, se concreta su objetivo, duración y resultados, así como las tareas en las que se subdivide.

4.1. Actividad 1. Estudio de las Agencias Públicas Empresariales y los Consorcios, sometidos al régimen presupuestario de la Junta de Andalucía

En esta primera actividad se estudia cada una de las entidades afectadas por la ampliación del ámbito subjetivo del PGCFJA'15, con el objetivo de conocer su funcionamiento, las actividades que desarrolla y el contenido de la información contable que publica en la actualidad. La actividad se subdivide en las siguientes tareas:

- 1.1. Búsqueda de información. Se recopiló la información sobre los Consorcios y las Agencias Públicas Empresariales.
- 1.2. Estudio de las cuentas anuales, estatutos de creación y demás documentación recogida en la tarea anterior.
- 1.3. Elaboración de un Informe de actividad, que identificó las operaciones más relevantes y los rasgos distintivos de cada una de las entidades.

4.2. Actividad 2. Análisis comparativo del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía de 2015, con los marcos normativos aplicables a las empresas privadas y a las administraciones públicas

Teniendo en cuenta que uno de los objetivos de los reguladores contables públicos es la armonización tanto entre las normas de las diferentes administraciones públicas como con las del sector empresarial privado, se estudiaron en profundidad las diferencias entre el PGCFJA'15, las normas contables del sector empresarial privado (PGC'07 y resoluciones de desarrollo) y las propias de la Administración General del Estado (PGCP'10 y resoluciones de desarrollo). Esta actividad se desglosa en dos tareas:

- 2.1. Análisis comparativo de los Planes Generales de Contabilidad.
- 2.2. Informe. Se elaboró un informe en el que se pusieron de manifiesto las principales diferencias entre los planes contables y se identificaron los aspectos afectados por la reforma que se propone.

4.3. Actividad 3. Cuestionario y entrevistas

Como se ha señalado anteriormente, los Consorcios y las Agencias Públicas Empresariales fueron incluidos en el ámbito subjetivo del PGCFJA'15 por la Ley 3/2019, de 22 de julio, de Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Esta inclusión supone que ambos grupos de entidades han de elaborar su información contable según lo dispuesto en dicho Plan. A este respecto, hay que indicar que los Consorcios lo aplican por primera vez en el ejercicio 2020 y las Agencias Públicas Empresariales en 2021. En esta tercera actividad se obtiene evidencia de algunas deficiencias detectadas por sus responsables económico-financieros/as. Las tareas en las que se divide esta tercera actividad son las siguientes:

- 3.1. Redacción y difusión del cuestionario. Basándonos en las conclusiones de las actividades 1 y 2, se elaboró un cuestionario que se remitió de forma electrónica a cada uno de los/as responsables económico-financieros/as de los Consorcios y de las Agencias Públicas Empresariales.
- 3.2. Difusión del cuestionario y recepción y tratamiento de las respuestas.
- 3.3. Entrevistas con los/as Directores/as Financieros/as de las Agencias Públicas Empresariales y de los Consorcios, en persona o telemáticamente. Las entrevistas no se habían contemplado en el plan de trabajo inicial. Se realizaron para ampliar y matizar la información recabada a través de los cuestionarios. Fueron semiestructuradas y su duración estuvo condicionada a la disponibilidad de los entrevistados.
- 3.4. Informe de la actividad e Informe final del proyecto. Partiendo de la información obtenida en el análisis de las respuestas, se elaboró un informe final de la actividad tercera, así como un informe final de proyecto.

5. Actividad 1

La actividad 1 del Plan de Trabajo (Anexo 1) se desarrolló del 22 de junio hasta el 26 de julio.

Como se ha señalado anteriormente, la Ley 3/2019, de 22 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2019, incorporó en el ámbito subjetivo del PGCFJA'15 a los Consorcios adscritos a la Administración de la Junta de Andalucía en aplicación de lo previsto en el apartado 3 del artículo 12 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía y a las Agencias Públicas Empresariales del artículo 68.1.b) de la citada Ley 9/2007. El primer año de aplicación de dicho Plan por parte de los Consorcios fue 2020 y, por parte, de las Agencias Públicas Empresariales ha sido 2021.

Esta incorporación hace necesario que el futuro nuevo texto contable considere las particularidades y especialidades de los diferentes Consorcios y Agencias Públicas Empresariales. Para ello, es imprescindible conocer el objeto social, los problemas de funcionamiento y la casuística contable propios de cada uno de ellos.

En esta primera actividad se identificaron los Consorcios y de las Agencias Públicas Empresariales obligados a aplicar el PGCFJA'15 y se obtuvo y analizó su información mercantil y económico-financiera.

5.1. Selección de entidades

En un primer lugar se consultó el Inventario de Entes de la Junta de Andalucía, disponible en <https://serviciostelematicosexthacienda.gob.es/SGCIEF/PubInvCCAA/secciones/frmTiposEntes.aspx?cdcda-d=AX9BV45F>.

De todas las categorías en él incluidas seleccionamos los Consorcios y las Agencias Públicas Empresariales, por ser los dos tipos de entes que se han incorporado como sujetos del PGCFJA'15. Se identificaron 15 Consorcios y 18 Agencias Públicas Empresariales. De los Consorcios se eliminaron aquellos que están en proceso administrativo de disolución y, en consecuencia, no han sido incorporados al régimen presupuestario³. Quedaron 13 Consorcios. De las Agencias Públicas Empresariales no se eliminó ninguna (Tabla 1).

³ Los dos consorcios que están en proceso de extinción a la fecha de elaboración de este trabajo son el Consorcio Centro Andaluz de Formación Medioambiental para el Desarrollo Sostenible y el Consorcio para el desarrollo de Políticas en Materia de Sociedad de la Información y Conocimiento en Andalucía Fernando de los Ríos.

Tabla 1. Consorcios y Agencias Públicas Empresariales

DENOMINACIÓN	TIPO	% PARTICIPACIÓN DE LA JUNTA	PRESUPUESTO
Agencia Andaluza Cooperación Internacional para el Desarrollo	EPE	100%	Limitativo
Agencia Andaluza de Instituciones Culturales	EPE	100%	Limitativo
Agencia Andaluza de la Energía	EPE	100%	Limitativo
Agencia Andaluza del Conocimiento	EPE	100%	Limitativo
Agencia de Innovación y Desarrollo de Andalucía	EPE	100%	Limitativo
Agencia de Medio Ambiente y Agua de Andalucía	EPE	100%	Limitativo
Agencia de Obra Pública de la Junta de Andalucía	EPE	100%	Limitativo
Agencia de Servicios Sociales y Dependencia de Andalucía	EPE	100%	Limitativo
Agencia de Vivienda y Rehabilitación de Andalucía	EPE	100%	Limitativo
Agencia Pública Andaluza de Educación	EPE	100%	Limitativo
Agencia Pública de Puertos de Andalucía	EPE	100%	Limitativo
Agencia Pública empresarial de la RTVA	EPE	100%	Limitativo
Agencia Pública empresarial Sanitaria Bajo Guadalquivir	EPE	100%	Limitativo
Agencia Pública empresarial Sanitaria de Costa del Sol	EPE	100%	Limitativo
Agencia Pública empresarial sanitaria Hospital Alto Guadalquivir	EPE	100%	Limitativo
Agencia Pública Empresarial Sanitaria Hospital Poniente Almería	EPE	100%	Limitativo
Consorcio Centro Formación en Comunicaciones y Tecnologías Información Málaga CFCTI	C	80%	Limitativo
Consorcio de Transporte Metropolitano Área Almería	C	51%	Limitativo
Consorcio de Transporte Metropolitano Área de Córdoba	C	51%	Limitativo
Consorcio de Transporte Metropolitano Área de Granada	C	51%	Limitativo
Consorcio de Transporte Metropolitano Área de Jaén	C	51%	Limitativo
Consorcio de Transporte Metropolitano Área de Málaga	C	51%	Limitativo
Consorcio de Transporte Metropolitano Área de Sevilla	C	51%	Limitativo
Consorcio de Transporte Metropolitano Bahía de Cádiz	C	51%	Limitativo
Consorcio de Transporte Metropolitano de la Costa de Huelva	C	51%	Limitativo
Consorcio de Transporte Metropolitano del Campo de Gibraltar	C	51%	Limitativo
Consorcio Sanitario Público del Aljarafe	C	50%	Limitativo
Empresa Pública de Emergencias Sanitarias	EPE	100%	Limitativo
Instituto Andaluz Patrimonio Histórico	EPE	100%	Limitativo
Palacio de Congresos y Exposiciones de Granada	C	66%	Limitativo
Parque de las Ciencias de Granada	C	58%	Limitativo

C = Consorcio; EPE = Entidad Pública Empresarial, el Inventario de Entes de la Junta de Andalucía denomina así a la categoría de entidades que incluye a las Agencias Públicas Empresariales.

Fuente: Elaboración propia.

En segundo lugar, se segmentó la población por actividad, observándose que:

- Con respecto a los Consorcios, la mayoría (9 de los 13) se han constituido para la prestación del servicio del transporte metropolitano provincial, si bien Cádiz cuenta con dos, uno para el Campo de Gibraltar y otro para la Bahía de Cádiz.
- Los cuatro Consorcios restantes tienen actividades muy diversas. El Consorcio Fernando de los Ríos ha recibido el encargo por parte de la Junta de Andalucía, así como de las ocho Diputaciones Provinciales de desarrollar y desplegar en todo el territorio de la Comunidad Autónoma Andaluza proyectos y actuaciones conducentes a la implantación de la Sociedad de la Información y el Conocimiento entre la ciudadanía. El Palacio de Congresos y Exposiciones de Granada organiza eventos, congresos y exposiciones. El Parque de las Ciencias de Granada es un centro de ciencia y museo. El Consorcio Sanitario Público del Aljarafe se encarga de la financiación del Hospital San Juan de Dios, situado en Bormujos (Sevilla).
- Las Agencias Públicas Empresariales desarrollan actividades y prestan servicios muy diversos. De las 18 Agencias, 5 se encargan de prestar servicios sanitarios (4 hospitales y la Empresa Pública de Emergencias Sanitarias). El resto presta servicios diversos (intermediación en la entrega de subvenciones, actividades culturales, gestión de puertos, actividades educativas, radio y televisión, medio ambiente y agua, entre otros).

5.2. Documentación analizada

Para cada entidad se consultó, entre otra, la información que destacamos a continuación:

- Estatutos de creación y funcionamiento, extraídos de las páginas webs de cada entidad. Con ello se consiguió conocer, entre otras cuestiones relevantes, los servicios que presta cada entidad, sus fuentes de financiación, estructura organizativa y las administraciones de las que depende.
- Información contable. Extraída de la última Cuenta General de la Junta de Andalucía correspondiente al ejercicio 2019 (disponible en <https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/servicios/fiscalizacion/rendicion/cuenta2019/cuenta/presentacion.htm>). Estas Cuentas Anuales, en el caso de las Agencias Públicas Empresariales están elaboradas en base a lo dispuesto en el PGCEPJA'10 y, en el caso de los Consorcios según lo establecido en las Instrucciones de Contabilidad Local, modelo normal y modelo simplificado, aprobadas por Orden HAP/1781/2013 y Orden HAP/1782/2013 de 20 de septiembre, respectivamente. Su análisis pormenorizado nos sirvió para comprender la operativa contable de cada sujeto analizado y para identificar los problemas contables específicos de cada uno de ellos, en tanto que deberían atenderse en el nuevo texto contable.

5.3. Resultados

La lectura y análisis de la documentación anteriormente citada arrojan los siguientes resultados útiles para la futura posible reforma del PGCFJA'15:

- Algunas entidades realizan actividades en las que el usuario paga por el servicio recibido (Consortios de Transporte Metropolitano, Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico, entre otras). Esta circunstancia plantea la necesidad de calcular el coste de los servicios prestados para establecer su precio y contar con normas que permitan el adecuado reconocimiento contable de los ingresos.
- Hay entidades que facturan por conceptos de diferente naturaleza (Agencia Pública Empresarial RTVA, Agencia Andaluza de Instituciones Culturales, entre otras). Ello parece hacer necesario que se armonicen las normas contables públicas a los cambios experimentados en 2021 por las normas contables de las empresas privadas y que se desglosen las cuentas de ingresos atendiendo a su diferente naturaleza.
- Varias entidades (Agencia Andaluza de Instituciones Culturales, Agencia Pública de Puertos, Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico, entre otras) desarrollan actividades que tributan por impuesto sobre sociedades. Por tanto, el nuevo texto contable debería incluir normas para registrar y valorar el impuesto sobre beneficios.
- La problemática contable de los instrumentos financieros en algunas entidades, tales como la Agencia de Innovación y Desarrollo de Andalucía son de una complejidad importante, por lo que se hace necesario adaptar la regulación a los recientes cambios normativos que han tenido lugar en 2021 en la normativa contable de las empresas privadas.
- La relevancia de las subvenciones, transferencias corrientes y transferencias de financiación en la mayoría de las Agencias Públicas Empresariales y de los Consortios pone de manifiesto la importancia de la norma de reconocimiento y valoración de estas fuentes de financiación.
- La existencia de bienes recibidos en régimen de cesión o adscripción y de bienes entregados en cesión o adscripción hace necesaria la inclusión de una norma de reconocimiento y valoración que contemple su problemática contable.
- Todas las entidades están sometidas a un presupuesto de gasto limitativo, por tanto, parece razonable que una de las líneas de la reforma propuesta se decante por la inclusión de un estado contable que informe sobre la liquidación del presupuesto.

Esta lista se amplía con los resultados de las siguientes actividades.

6. Actividad 2

La actividad 2 del Plan de Trabajo adjunto (Anexo 1) se desarrolló del 22 de junio al 26 de julio.

En esta segunda actividad se ha comparado el PGCFJA'15 con el marco normativo actualmente vigente de las empresas privadas y con el marco normativo contable público estatal.

6.1. Normativa contable analizada

Considerando que uno de los objetivos de la normalización contable pública es la armonización entre las normas de las distintas administraciones públicas y, a su vez de éstas con las del sector privado empresarial, se han comparado el PGCFJA'15 actualmente vigente con el PGC'07 de la empresa privada y con el PGCP'10 de la Administración General del Estado. Así mismo, se han considerado los cambios normativos acontecidos desde la aprobación de dichos planes contables hasta el momento de elaboración de este informe. Fruto de ello se han detectado varias áreas en las que resultaría conveniente modificar o ampliar el PGCFJA'15. A continuación, se indica la normativa contable consultada y estudiada tanto en el ámbito público como privado.

6.1.1. Normativa contable pública

Con relación a la normativa contable pública, se revisaron las normas de la Intervención General de la Administración del Estado y las de la Intervención General de la Junta de Andalucía. Las primeras (ordenadas cronológicamente) son las siguientes:

- Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- Orden EHA/3067/2011, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado (ICAGE).
- Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública de la Administración General del Estado.

- Resolución de 18 de julio de 2016, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la Resolución de 17 de noviembre de 2011 por la que se aprobó la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado.
- Orden HFP/1970/2016, de 16 de diciembre, por la que se modifica el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.
- Orden HFP/169/2017 de 27 de febrero por la que se modifican la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, la Orden EHA/2025/2011 de 14 de julio y la Orden EHA/3067/2011.

Las normas autonómicas son las siguientes:

- Orden de 19 de febrero de 2015, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, por la que se regula la Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía.
- Orden de 30 de marzo de 2015, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Financiera de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Agencias Administrativas y de Régimen Especial.
- Ley 3/2019, de 22 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2019, por la que se amplía el ámbito subjetivo del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía aprobado en 2015, extendiéndose su aplicación tanto a los Consorcios adscritos a la Administración de la Junta de Andalucía en aplicación de lo previsto en el apartado 3 del artículo 12 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, como a las Agencias Públicas Empresariales del artículo 68.1.b) de la citada Ley 9/2007.
- Orden de 7 de septiembre de 2020, de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea, por la que se modifica la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 19 de febrero de 2015, por la que se regula la contabilidad pública de la Junta de Andalucía y la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 30 de marzo de 2015, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía y de sus Agencias Administrativas y de Régimen Especial.

6.1.2. Normativa contable empresarial privada

Desde la publicación del Real Decreto 1517/2007 de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha aprobado distintas resoluciones que han desarrollado las normas contables aplicables por las empresas privadas. Recientemente el PGC'07 ha sufrido dos importantes modificaciones. La primera en 2016 y la segunda en 2021. Ambas derivadas de la trasposición al ordenamiento contable español de las reformas que han tenido lugar en las NIIF emitidas por el *International Accounting Standard Board* (IASB).

La normativa contable privada consultada ha sido:

- Resolución de 28/05/2013 del ICAC sobre Normas de registro, valoración e información a incluir en la Memoria de las cuentas anuales sobre el inmovilizado intangible.

- Resolución de 18/09/2013 del ICAC por la que se dictan Normas de Registro y Valoración e información a incluir en la Memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.
- Real Decreto 602/2016, por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.
- Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Como resultado de esta actividad se proponen las modificaciones detalladas en los siguientes apartados. Concretamente, en el epígrafe 6.2 se proponen una serie de cambios generales. En el 6.3 se incluyen diversas propuestas de modificación para cada una de las partes en las que se divide el texto contable. Por último, en el epígrafe 6.4 se mencionan los artículos de la Orden de 19 de febrero de 2015 de la Consejería de Hacienda y Administración Pública para adaptar su redacción e incluir a los nuevos sujetos a los que desde la Ley 3/2019, les resulta aplicable el PGCFJA'15.

6.2. Modificaciones generales al Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía

Las primeras modificaciones afectan al **título de la Orden que aprobase el nuevo Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía, a su ámbito subjetivo y a su introducción**. Se propone:

- Cambiar el nombre de la Orden de 30 de marzo de 2015 que pasaría a denominarse: Orden de XX de XX por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía. Entendemos que debe sustituirse la palabra “Financiera” por “Pública” porque las directrices que se proponen incluyen también información presupuestaria y de costes de actividades, en consonancia con lo establecido en el PGCP'10.
- Incorporar todas las modificaciones que se establecen en la Orden de 7 de septiembre de 2020 y que afectan a la Orden de 19 de febrero de 2015.
- Cambiar el artículo 2 de la Orden de 30 de marzo de 2015 para **ampliar el ámbito subjetivo de aplicación** del Plan Contable (según lo establecido en la Orden de 7 de septiembre de 2020) a las siguientes entidades o sujetos:
 - Administración de la Junta de Andalucía y sus agencias administrativas y de régimen especial.
 - A los consorcios referidos en el artículo 12.3 de la Ley 9/2007 de 22 de octubre de la Administración de la Junta de Andalucía.
 - A las agencias públicas empresariales contempladas en el artículo 68.1.b) de la Ley 9/2007 de 22 de octubre de la Administración de la Junta de Andalucía.
 - En general, a cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración de la Junta de Andalucía sometidos a la contabilidad presupuestaria.

6.3. Líneas directrices para la reforma del vigente Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía

Para facilitar la presentación de las modificaciones propuestas al PGCFJA'15 seguiremos la estructura del Plan.

6.3.1. Marco Conceptual

En el Marco Conceptual se proponen las siguientes modificaciones:

a) Modificaciones derivadas de la adaptación a la normativa pública

Entendemos que el nuevo texto contable debería incluir información de naturaleza presupuestaria, ya que todas las entidades que conforman el ámbito subjetivo del PGCFJA'15 están sometidas a régimen presupuestario limitativo. Esto supondría la inclusión en los diferentes apartados del Marco Conceptual (conceptos, principios contables, estados contables y criterios de reconocimiento y valoración) de una serie de contenidos relacionados con el presupuesto, en consonancia con lo establecido al respecto en el PGCP'10. Concretamente, proponemos las siguientes modificaciones:

- En el párrafo 1 del apartado **1. Imagen fiel de las Cuentas Anuales** se debería incluir en la frase entrecomillada el término presupuesto quedando tal como se indica: “la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y **del presupuesto** de la entidad contable”. Así mismo, en el párrafo 3 de este mismo apartado se debería incluir como un componente más de las cuentas anuales “**el estado de liquidación del presupuesto**”.
- En el apartado **3. Principios Contables** se deberían incluir los principios presupuestarios (Principio de Desafectación y Principio de Imputación Presupuestaria), quedando como el punto 2, del apartado 3. Principios Contables del PGCP'10.
- En el apartado **4. Elementos de las cuentas anuales** se propone añadir los elementos relacionados con la ejecución del presupuesto. A saber, gasto e ingreso presupuestario y su definición.
- En el apartado **5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales**. Se añadiría el punto 4. Ingresos y gastos presupuestarios, con los criterios de registro de tales conceptos. A su vez, en este mismo apartado se propone eliminar el tercer párrafo del punto 3. Ingresos y gastos.

b) Modificaciones derivadas de la adaptación a la normativa privada

Por su parte, la armonización con las actuales normas contables de las empresas privadas motivaría las siguientes modificaciones:

- En el párrafo destinado al concepto de activo en el apartado **4. Elementos de las cuentas anuales** podría incluirse la nueva definición de control de un activo, conforme al Real Decreto 1/2021 por el que se ha modificado el PGC'07.

- En los párrafos primero y segundo del punto 3 del apartado **5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales** hay errores al haberse sustituido el término “recursos” (sinónimo aquí de patrimonio neto) por “recursos económicos o potencial de servicio de la entidad” que hacen referencia a un activo. Dado que un ingreso o un gasto económico-patrimonial suponen un incremento o un decremento del patrimonio neto, respectivamente, proponemos el cambio de denominación y sustituir el término “recursos” por “patrimonio neto”.
- El último párrafo del punto 3 del apartado **5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales** hace referencia al principio de correlación de ingresos y gastos desde un enfoque de cuenta de resultados. Dicho principio se ha ido modificando paulatinamente en las NIIF. Actualmente ya no se enuncia así, por lo que entendemos que debería actualizarse haciéndolo coherente con el enfoque de balance.
- En el punto 4) Valor Razonable del apartado **6. Criterios de Valoración** proponemos cambiar la definición de este criterio de valoración a tenor de lo establecido en el artículo 1 del Real Decreto 1/2021. Aunque la redacción incluida actualmente en el PGCFJA'15 nos parece, en general, conforme y suficiente, podría ampliarse para reducir el margen de interpretación del contable. Al menos, entendemos que el texto contable debería aclarar qué costes deben reducir o no el valor razonable.
- En el PGCFJA'15 no aparece un apartado equivalente al 7º del PGC'07: *7º. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptadas*, por lo que proponemos su inclusión.
- En la Disposición Final Primera del PGCFJA'15 se habilita a la Intervención General de la Junta de Andalucía para que mediante Resolución pueda adecuar las cuentas, su presentación en los estados contables y la modificación de los modelos de los estados contables. En nuestra opinión podría ser interesante incluir una Disposición Final o Adicional por la que, subsidiariamente, pudieran emplearse las normas de valoración del marco general de la información financiera que no se opusieran a las establecidas en el PGCFJA'15 y sus desarrollos. Por último, de forma complementaria se propone la inclusión de una Disposición adicional o Disposición final en la que se indique la remisión a las diferentes resoluciones del ICAC para cubrir las lagunas existentes en el Plan (Anexo 3).

6.3.2. Normas de Reconocimiento y Valoración

Las modificaciones propuestas en las Normas de Reconocimiento y Valoración se concretan en las siguientes:

a) Modificaciones derivadas de la adaptación a la normativa pública

- En la **Norma 2. Inmovilizado material**, en el punto 2. Criterios de valoración aplicables, proponemos la inclusión de un umbral mínimo a partir de cual se proceda a la activación de los bienes que integran el mobiliario. La cuantía podría fijarse en 1.500 euros, en consonancia con lo establecido en la Disposición adicional segunda de la Resolución de 22 de febrero de 2016 de la IGAE y en el apartado segundo, puntos 1 y 2 de la Resolución de 18 de diciembre de 2017 que la modifica.

- En la **Norma 3. Casos particulares de inmovilizado material, infraestructuras y patrimonio histórico**. La propuesta se concreta en la incorporación del punto segundo de la Norma 3.2 del PGCP'10: "Cuando no se puedan valorar de forma fiable los bienes del patrimonio histórico deberá darse información en la Memoria".
- En la **Norma 3. Casos particulares de inmovilizado material: infraestructuras y patrimonio histórico**. Se propone adaptar y ampliar su contenido a tenor de lo dispuesto en el artículo 2 de la Resolución de 22 de febrero de 2016 de la IGAE por la que se dictan Normas de Reconocimiento y Valoración de los Bienes de Patrimonio Histórico, que posteriormente ha sido modificado por la Resolución de 18 de diciembre de 2017 de la IGAE. La ampliación propuesta se refiere a:
 - Punto 2. Reconocimiento y valoración. Añadir el punto 2 del apartado Quinto. Valoración inicial, para aclarar qué se entiende por coste de los bienes de patrimonio histórico en determinadas situaciones, tales como los bienes aflorados como consecuencia de la realización de un inventario, los recibidos de otra entidad de la misma organización para su dotación inicial, los recibidos en cesión o adscripción gratuita y los adquiridos a terceros a un valor nulo o simbólico.
 - Punto 2. Reconocimiento y valoración. Añadir el párrafo segundo del apartado Séptimo. Desembolsos posteriores, con relación a la posibilidad de activación de los desembolsos posteriores sobre un bien de patrimonio histórico no dado de alta en la contabilidad por no cumplir con los criterios de reconocimiento de activos y la amortización de tales desembolsos.
- En la **Norma 5. Inmovilizado Intangible** proponemos incorporar lo establecido en el apartado segundo, puntos 1 y 2 de la Resolución de 18 de diciembre de 2017 que la modifica, sobre el umbral a utilizar para la activación de los activos intangibles.

b) Modificaciones derivadas de la armonización con la normativa empresarial privada

Básicamente se proponen los siguientes cambios:

- En la **Norma 2. Inmovilizado material**:
 - En el Punto 1. Concepto, como último párrafo se propone incluir la frase "Se incluyen como inmovilizados materiales el resto de los inmovilizados tangibles no incluidos en otras categorías".
 - En el apartado d) del Punto 7. Amortización, no se hace referencia a la amortización de las partes incluidas en el valor de terrenos que pueden sufrir desgaste (como cierres, conducciones, accesos, etc.), por lo que se propone su inclusión.
 - En el texto actual del PGCFJA'15 no se regulan las Unidades Generadores de Efectivo. Se propone su inclusión o, al menos, hacer mención de que su tratamiento se trate subsidiariamente por las normas del Marco General de la Contabilidad Financiera de la empresa privada y sus ulteriores desarrollos.
- En la **Norma 5. Inmovilizado Intangible**, se proponen varias correcciones:
 - En el apartado 3.3. Amortización y deterioro, en el párrafo 2, se propone eliminar el concepto de vida útil indefinida, ya que en la normativa privada actualmente todos los activos intangibles tienen vida limitada.

- En el apartado 5.2. Inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en su uso por un período inferior a la vida económica del bien cedido, se ha identificado una discrepancia con el PGC'07. En el PGCFJA'15 las inversiones sobre activos arrendados operativamente se reconocen como inmovilizados intangibles. Sin embargo, en el PGC'07 se reconocen de acuerdo con su naturaleza (normalmente, tangibles). Habría que evaluar si se modifica o no este apartado.
 - En el apartado 5.5. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible, se propone la incorporación del punto 5.x. Fondo de comercio, trasladando el texto de la *Norma 6.c Fondo de Comercio* del PGC'07 modificado a su vez por Real Decreto 602/2016. Así mismo, se propone trasladar el contenido de la Resolución de 28/05/2013 del ICAC sobre Normas de Registro, Valoración e Información a incluir en la Memoria del Inmovilizado Intangible y de la Resolución de 18/09/2013 del ICAC sobre Normas de Registro y Valoración e información a incluir en la Memoria de las Cuentas Anuales sobre el deterioro del valor de los activos. Por otro lado, en caso de que la norma se alinee con el PGC'07 de la empresa privada debería decidirse si la adaptación debe ser prospectiva o retrospectiva.
 - En el apartado 5.5. Otro inmovilizado intangible, el PGCFJA'15 indica que las cesiones gratuitas por períodos inferiores a la vida económica se registran como intangibles. Sin embargo, en la Norma 5.ª de la Resolución de 28/05/2013 del ICAC sobre Normas de Registro, Valoración e Información a incluir en la Memoria del inmovilizado intangible se indica que su tratamiento contable depende de si la duración de dicha cesión es inferior o superior al año. Así, en el primer supuesto, el importe por el que se valore la cesión se debe contabilizar como un arrendamiento operativo. Se propone realizar el cambio y adaptar el apartado del PGCFJA'15 a lo establecido en la Resolución 28/05/2013 del ICAC.
- Con relación a la **Norma 7. Activos en estado de venta:**
 - Existe una diferencia en la denominación de estas partidas. Mientras en el PGC'07 se denominan "Activos no corrientes mantenidos para la venta" en el PGCFJA'15 se denominan "Activos en estado de venta". Se propone su homogeneización con el PGC'07.
 - El PGC'07 incluye algunos requisitos adicionales para clasificar un activo no corriente como no corriente mantenido para la venta. En concreto, indica que se "espera completar la venta en el año siguiente" y "que sea improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado", se propone la inclusión de estos requisitos en el texto contable de la Junta de Andalucía.
 - Para las reclasificaciones, en el caso del PGC'07 se indica que esto ocurrirá cuando "un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como activo no corriente mantenido para la venta" mientras que en el PGCFJA'15 se expone que esto ocurrirá "cuando exista un cambio en su uso". Se deberá decidir si cambiar este criterio.
 - En el PGCFJA'15 no se contemplan los grupos enajenables, se propone su inclusión.
 - Igualmente se propone cambiar las **Normas: 8. Activos Financieros, 9. Pasivos Financieros y 10. Coberturas Contables** e incorporar el contenido del artículo 2, relativo a la Norma 9. Instrumentos Financieros del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero por el que se modifica el PGC'07. En concreto:
 - Con relación a la **Norma 8. Activos Financieros** hay que considerar que el Real Decreto 1/2021 ha modificado sustancialmente las categorías de valoración de los activos financieros (que han pasado de 6 a 4), así como los criterios para clasificar o reclasificar dichos activos. Se propone

adaptar la clasificación y los criterios del PGCFJA'15 a los recogidos en el PGC'07. Además, habría que decidir si mantener algunas simplificaciones, por considerarlas razonables, como son:

- Imputación al resultado del ejercicio de los costes de transacción no significativos.
 - Tratamiento diferenciado de los intereses implícitos y explícitos.
 - No actualización de fianzas y depósitos constituidos.
 - Valoración por el importe entregado de los préstamos concedidos sin intereses.
 - Valoración del deterioro de participaciones no negociadas en mercados activos empleando el patrimonio de la participada corregido por las plusvalías tácitas.
 - Las relativas al reconocimiento de dividendos recibidos.
- **Norma 9. Pasivos Financieros.** Las modificaciones introducidas en los pasivos financieros por el Real Decreto 1/2021 han sido mucho más leves que las experimentadas por los activos financieros. Si no se adaptase la norma a la redacción del PGC'07 habría que decidir si efectuar algunos cambios, tales como:
- La reclasificación de pasivos para evitar problemas de asimetrías en el reconocimiento o valoración de activos o pasivos se efectúa en el PGC'07 clasificando ambos a valor razonable con cambios en la Cuenta de Resultado Económico-Patrimonial.
 - Posibilidad de seguir imputando al resultado del ejercicio los costes de transacción no significativos.
 - Valoración al nominal de los pasivos a corto plazo sin interés.
 - Valoración por el importe recibido de pasivos a largo plazo con intereses subvencionados cuando el efecto de la actualización no sea significativo.
 - Valoración de las fianzas y depósitos recibidos por el importe recibido.
 - Tratamiento diferenciado de los intereses implícitos y explícitos.
 - Ampliar la casuística de la renegociación de pasivos con condiciones sustancialmente diferentes.
- **Norma 10. Coberturas contables.** El Real Decreto 1/2021 ha modificado la NRV 9.ª 6, del PGC'07 dedicada a las coberturas contables. Esta modificación ha consistido básicamente (pero no únicamente) en una ampliación de la norma. Además, las empresas pueden decidir si aplicar la norma antigua o la nueva. La actual Norma 10 del PGCFJA'15 es significativamente más amplia que la NRV 9.ª 6 antigua del PGC'07, pero más breve que la nueva. Por ello, debe decidirse:
- Si adaptarse a la nueva NRV 9.ª 6. del PGC'07, o
 - Si, como ocurre en el PGC'07, dar la opción de que continúe aplicándose la versión anterior.
- Adaptar la **Norma 11. Existencias** al concepto del coste de producción e incorporar el contenido del artículo 3 del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero por el que se modifica el PGC'07 permitiendo que determinadas existencias se valoren a su valor razonable deducidos los costes de venta. Así mismo, el Real Decreto 1/2021 también ha modificado el registro de las existencias de servicios en curso de las obligaciones de desempeño efectuadas a lo largo del tiempo. Se propone su modificación. Por otro lado, el PGCFJA'15 no trata el valor de co-productos, subproductos ni residuos. Se podría incluir en el nuevo texto si se considera pertinente.

- Con respecto a la **Norma 12. Activos contruidos o adquiridos para otras entidades**. Actualmente, según el PGCFJA'15, el reconocimiento de los ingresos por la entidad gestora se efectúa de acuerdo con el grado de realización. Sin embargo, en el PGC'07 se realiza actualmente empleando una sistemática distinta. Aunque entendemos que el valor no diferirá significativamente en la inmensa mayoría de los casos, se debería evaluar la posibilidad de realizar este cambio.

Finalmente, en el PGCFJA'15 el reconocimiento y valoración del activo por la entidad destinataria se efectúa como si se tratara, en todos los casos, de una recepción en un momento determinado, lo que es de esperar que no sea una situación frecuente.

- Adaptar la **Norma 13. Moneda extranjera** e incorporar el artículo 4 del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero por el que se modifica el PGC'07, en lo relativo a la valoración de las partidas no monetarias.
- Adaptar la **Norma 15. Ingresos con contraprestación** a lo que establece el artículo 5, relativo a los Ingresos por ventas y prestación de servicios, del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero por el que se modifica el PGC'07. Este Real Decreto ha modificado la NRV 14ª del PGC'07 dedicada a los ingresos por venta y prestación de servicio. Las cuestiones que considerar serían las siguientes:
 - Cambia el momento de reconocimiento del ingreso, ya que éste pasa a estar ligado al control de los bienes o servicios.
 - Se introduce un proceso de cinco etapas para determinar el registro contable de ingresos: identificación de contrato/s, identificación de obligación/obligaciones, determinación del precio de transacción, asignación del precio de transacción para cada una de las obligaciones y reconocimiento del ingreso.
 - Con la nueva norma desaparece la distinción entre ingresos por ventas y prestación de servicios; y se distingue entre ingresos de carácter puntual de aquellos otros obtenidos de forma continuada. En cada caso, se determinan los supuestos de transferencia de control y los criterios de valoración.
 - En la valoración se introduce como primera opción "el importe monetario". Para la valoración del ingreso cuando se opte por utilizar el "Valor Razonable de la contrapartida" el PGCFJA'15 indica que se pueden deducir los intereses incorporados al nominal de los créditos con vencimiento superior al año, que no tengan un tipo de interés contractual, cuando se valoren inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a cobrar. A este respecto, se propone evaluar la adaptación al PGC'07.
 - En el PGC'07 se contempla explícitamente la existencia de contraprestaciones variables y las condiciones que deben cumplir para incluirse al valorar el ingreso. Se particulariza en el caso de las licencias.
 - El PGCFJA'15 no contempla la opción de contabilizar los costes incurridos como existencias, siempre y cuando no se pudieran reconocer los ingresos, se plantea su cambio e incluir esta opción.
- En la **Norma 17. Provisiones, activos y pasivos contingentes**, el PGCFJA'15 indica que las provisiones se valoran sin actualizar. Esto seguramente sea incoherente con que la provisión pueda ser valorada por el importe por el que pueda transferirse a un tercero. Se propone valorar estas partidas por su importe actualizado a fecha de elaboración de las Cuentas Anuales.

- La **Norma 18. Transferencias y subvenciones** el PGCFJA'15 establece que las transferencias y subvenciones de carácter monetario se valoran por el importe concedido, tanto por el ente concedente como por el beneficiario. Claramente hay una diferencia de criterio con el PGC'07, ya que éste señala que las subvenciones se reconocen por el importe efectivamente recibido. Se debe evaluar si proceder al cambio en el criterio del PGCFJA'15. Así mismo, se debería incorporar un párrafo para señalar el impacto del efecto impositivo sobre las subvenciones.
- Modificación de la **Norma 19. Adscripciones y otras cesiones gratuitas de bienes y derechos** para contemplar la casuística de tales operaciones cuando se realicen entre y/o por los Consorcios y por las Agencias Públicas Empresariales.
- Modificación de la **Norma 20. Negocios conjuntos** para armonizar su contenido.
- Modificación de la **Norma 21. Cambios en criterios y estimaciones contables y correcciones de errores** con el objetivo de mejorar su redacción, ampliar el tratamiento contable y considerar el efecto impositivo.
- Teniendo en cuenta que algunas Agencias Públicas Empresariales y algunos Consorcios pueden desarrollar actividades sujetas al impuesto sobre sociedades, se propone incorporar una **Norma sobre el registro del Impuesto sobre beneficios**, similar a la Norma 13. Impuesto sobre beneficios del PGC'07.
- **Otros aspectos regulados en el PGC'07 no regulados en el Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía.**

El PGCFJA'15 no incluye apartados sobre determinadas cuestiones reguladas en el PGC'07. Debería evaluarse su inclusión teniendo en cuenta la ampliación del ámbito subjetivo a Consorcios y Agencias Públicas Empresariales. Estos apartados son (se indica la numeración de la norma en el PGC'07):

- Los instrumentos de patrimonio (NRV 9ª 4), híbridos (NRV 9ª 5.1 y 8) y compuestos (NRV 9ª 5.2).
- Retribuciones a largo plazo al personal (NRV 16ª).
- Transacciones con pagos en instrumentos de patrimonio (NRV 17ª).
- Combinaciones de negocios (NRV 19ª).
- Operaciones entre empresas del grupo (NRV 21ª).

6.3.3. Cuentas Anuales

Las propuestas de cambio en la parte tercera relativa a las Cuentas Anuales afectan tanto a las normas de elaboración, como al contenido y estructura de los diferentes estados contables.

a) Modificaciones propuestas en las normas de elaboración de las cuentas anuales

En el apartado **1. Normas de elaboración de las cuentas anuales** se proponen los siguientes cambios:

- Modificar el **punto 1. Documentos que integran las cuentas anuales** para incluir el “Estado de Liquidación del Presupuesto” e indicar que la imagen fiel también debe extenderse a “la ejecución del presupuesto de la entidad”.
- En el **punto 2. Formulación de las Cuentas Anuales**, punto 3, proponemos añadir “estado de liquidación del presupuesto”.
- En el **punto 7. Estados de Cambios en el Patrimonio Neto** proponemos añadir que “los valores se presentan por los importes brutos mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo”.
- Modificar el **punto 8. Estado de Flujos de Efectivo** que quedaría redactado tal y como se indica en el artículo 3.2 de la Orden de 7 de septiembre de 2020 de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea. Esto además supondrá incorporar el método indirecto para determinar los Flujos de Efectivo de las Actividades de Gestión.
- Incluir **un nuevo punto sobre información de naturaleza presupuestaria**. Proponemos trasladar el contenido del Punto 9. Estado de Liquidación del Presupuesto, de la ICAGE. Se tomaría como referencia las normas del PGCP’10, la ICAGE y la Orden de 19 de febrero de 2015 por la que se regula la contabilidad pública de la Junta de Andalucía (modificada posteriormente por la Orden de 7 de septiembre de 2020).

b) Modificaciones propuestas en el contenido y la estructura de los estados contables

- **Cambios en el Balance:**
 - En el **Activo No Corriente**, proponemos:
 - Incluir dentro de **I. Inmovilizado Intangible** un punto nuevo X. Fondo de Comercio, según establece el PGC’07.
 - Incluir un nuevo apartado: **VI. Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo**, según lo establece en el punto 8 de la norma de elaboración del Balance el PGCFJA’15.
 - Incluir el apartado **VII. Activos por impuesto diferido**, tomando como referencia el PGC’07.
 - En **B) Activo Corriente**, dentro del apartado **III. Deudores y otras cuentas a cobrar** proponemos incluir el punto **4. Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos**, en consonancia con la ICAGE.
 - En **A) Patrimonio Neto, II. Patrimonio generado**, incluir como punto 3. Reservas, en consonancia con lo establecido en la ICAGE.
 - En **A) Patrimonio Neto, III. Ajustes por cambios de valor**, proponemos cambiar de denominación el punto 2, que debería denominarse 2. Activos financieros a valor razonable con cambios en Patrimonio Neto (según establece del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero por el que se modifica el PGC’07). Además, debería crearse un epígrafe específico cuando los activos no corrientes mantenidos para la venta o los pasivos no corrientes mantenidos para la venta experimenten cambios de valor que se imputen a una partida de Patrimonio Neto distinta al Resultado económico-patrimonial del ejercicio.

- En **B) Pasivo No Corriente**, dentro de **II. Deudas a largo plazo**, proponemos añadir una nueva partida: 5. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, en consonancia con la estructura del Balance propuesta por la ICAGE.
- En **B) Pasivo No Corriente** proponemos crear el punto IV. Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo, como incluye el modelo de Balance de la ICAGE.
- En **B) Pasivo No Corriente** proponemos crear el punto V. Ajustes por periodificación a largo plazo, como el modelo de Balance de la ICAGE según lo dispuesto en la Resolución de 18 de Julio de 2016 de la AGE.
- En **B) Pasivo No Corriente** proponemos crear el punto VI. Pasivos por impuesto diferido, como en el modelo de Balance del PGC'07.
- En **C) Pasivo Corriente**, dentro del epígrafe II. Deudas a corto plazo, proponemos incluir una nueva partida: **5. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo**.
- En **C) Pasivo Corriente**, dentro del epígrafe **IV. Acreedores y otras cuentas a pagar**, proponemos incluir una nueva partida: 4. Acreedores por administración de recursos de otros entes públicos, al igual que lo recoge la ICAGE.

- **Cambios en la Cuenta de Resultado Económico-Patrimonial:**

- En **punto a) del epígrafe 2. Transferencias y subvenciones recibidas**, proponemos cambiar la denominación, que pasaría a ser: **a) Del ejercicio**, como recoge la ICAGE.
- En el **epígrafe 3. Ventas y prestaciones de servicios**, y a tenor de lo dispuesto por la ICAGE se propone incluir el **punto c) Ventas netas y prestaciones de servicios. Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades**, que comprendería la cuenta 707. Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.
- En el **punto c) del epígrafe 11. Otros gastos de gestión ordinaria**, proponemos incluir las cuentas 677. Otros gastos y 695. Dotación para otras provisiones, según lo dispuesto en la Resolución de 18 de julio de 2016 de la IGAE.
- Proponemos cambiar la denominación del **punto c) del epígrafe 18. Variación de valor razonable en activos y pasivos financieros**, que se establecería en consonancia con el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero por el que se modifica el PGC'07. Se propone lo siguiente: (1) fusionar los apartados -a- y -b-, bajo el epígrafe "**Valor razonable con cambios en la Cuenta de resultado económico-patrimonial**" y (2) cambiar la denominación al apartado **c) "Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros a valor razonable con cambios en Patrimonio Neto"**.
- Proponemos incluir el efecto impositivo en la Cuenta de Resultado económico-patrimonial, para aquellos casos en los que los sujetos contables desarrollen actividades sujetas al impuesto sobre sociedades. Para ello se debería cambiar la denominación del actual apartado IV e incluir los puntos 21 y V, tal y como se indica:

IV Resultado (ahorro o desahorro) bruto del ejercicio
21. Impuestos sobre beneficios
V Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio

- **Cambios en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto:**

- En el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos proponemos dos incorporaciones:
 - En el epígrafe II: Ingresos y gastos reconocidos directamente en Patrimonio Neto, se propone:
 - Modificar la denominación del punto 2, que pasaría a ser **“Por valoración de instrumentos financieros”**, e incluir expresamente el subepígrafe **“Activos financieros a valor razonable con cambios en el Patrimonio Neto”**.
 - Crear el apartado 5. Efecto impositivo, que recogería las cuentas (8300), 8301, (833), 834, 835 y 838.
 - En el epígrafe III. Transferencias a la cuenta de resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta, se propone:
 - Modificar la denominación del punto 2, que pasaría a ser **“Por valoración de instrumentos financieros”**, e incluir expresamente el subepígrafe **“Activos financieros a valor razonable con cambios en el Patrimonio Neto”**.
 - Crear el apartado 5. Efecto impositivo, que recogería las cuentas 8301, (836) y (837).

- **Cambios en el Estado de Flujos de Efectivo:**

A tenor de lo dispuesto en la Orden de 7 de septiembre de 2020, de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea de la Junta de Andalucía, de forma complementaria al actual contenido del Estado de Flujos de Efectivo incluido en el PGCFJA'15 se debería añadir otro formato de este estado contable en el que los Flujos de Efectivo de las Actividades de Gestión se cuantifiquen y presenten por el método indirecto.

Por otro lado, habida cuenta que algunas entidades tributan por el impuesto sobre sociedades, también se debería hacer mención expresa a los cobros/pagos por impuesto sobre beneficios dentro de los Flujos de Efectivo de Actividades de Gestión en el apartado B) Pagos.

- **Tomando como base el PGCP'10 y la ICAGE proponemos incluir un nuevo estado contable: Estado de Liquidación del Presupuesto**, que comprendería el Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos, el Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos y el Estado de Resultado Presupuestario, siguiendo las normas de elaboración y la estructura que en dichos textos se incluye al respecto.

- **Cambios en la Memoria:**

Con carácter general, para esclarecer la presentación de la información comparativa, se propone elaborar tablas en las notas de los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, inversiones financieras, pasivos financieros y activos construidos para otras entidades.

Concretamente, en la **Nota 4. Inmovilizado material, en el punto 2. Información sobre**, proponemos añadir el apartado 2 del Artículo 14º de la Resolución de 22 de febrero de 2016 de la IGAE sobre la inclusión en la Memoria de información sobre bienes del patrimonio histórico que no hayan podido ser activados, al no cumplir los criterios de reconocimiento de activos, procediendo a identificar el bien, su situación jurídica y los desembolsos posteriores activados, y en su caso, la vida útil y el método de amortización.

Además, se debería modificar el contenido de las notas afectadas por los cambios en las Normas de Reconocimiento y Valoración. A saber, activos financieros, pasivos financieros, coberturas, ingresos y gastos, entre otras.

Igualmente proponemos incluir nuevas notas sobre información presupuestaria y de costes de las actividades en sintonía con las que forman parte de la Memoria del PGCP'10 y de la ICAGE. Además, considerando la propuesta de informar sobre el impuesto sobre beneficios, se propone la creación de una nueva nota dedicada a recoger dicha información.

Además de lo anterior, planteamos:

- 1) Evaluar la posibilidad de incluir una nota de información sobre medioambiente, como así la incluye el PGCP'10.
- 2) Evaluar la inclusión de una nota sobre Combinaciones de Negocios y otra sobre Operaciones entre empresas del grupo.
- 3) Para detallar y ampliar la información de naturaleza presupuestaria, creemos conveniente incluir una nueva nota similar a la **Nota 23. Información Presupuestaria** del PGCP'10, que comprenda información sobre:
 - las modificaciones del presupuesto corriente de gastos e ingresos,
 - el remanente de crédito,
 - la ejecución de los proyectos de inversión,
 - el proceso de gestión del presupuesto de ingresos (derechos anulados, derechos cancelados, recaudación, devolución de ingresos),
 - el presupuesto cerrado, tanto de ingresos como de gastos,
 - los gastos con financiación afectada,
 - acreedores por operaciones devengadas,
 - remanente de tesorería.

Proponemos incorporar la modificación introducida por el punto 1 del artículo único de la Orden HFP/1970/2016 de 16 de diciembre, sobre la información a incluir en la nota 23, y eliminar el apartado 23.1.1.d) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto y, crear el apartado 23.7. Acreedores por operaciones devengadas.

También, si se considera oportuno, se podría incluir información sobre los derechos presupuestarios pendientes de cobro según su grado de exigibilidad y deterioro de valor de los deudores presupuestarios.

- 4) Con el fin de incluir **indicadores presupuestarios**, se propone cambiar la denominación y ampliar el contenido de la actual Nota 19. Indicadores financieros y patrimoniales. Su nueva denominación sería **Nota 19. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios**. Su contenido sería el de la Nota 24 del PGCP'10.
- 5) Incluir una nota similar a la **Nota 19. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos**, del PGCP'10.

- 6) Desarrollar el contenido de la actual **Nota 20. Información sobre el coste de las actividades**. Su contenido sería el de la **Nota 25** del PGCP'10.
- 7) Proponemos incluir una nota de indicadores de gestión, similar a la **Nota 26. Indicadores de gestión** del PGCP'10.

6.3.4. Cuadro de Cuentas

Las modificaciones propuestas en este apartado se derivan fundamentalmente de los cambios sugeridos en los epígrafes anteriores.

a) Modificaciones derivadas de la aplicación de la normativa pública

Las propuestas planteadas son:

- Incorporar lo establecido en el **Artículo 3.4 de la Orden de 7 de septiembre de 2020** de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea con relación a las cuentas **411. Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios** (debe eliminarse) y **413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto**, cambia su denominación a **413. Acreedores por operaciones devengadas**.
- Cambiar la denominación del subgrupo 18 a **18. "Fianzas y depósitos recibidos y ajustes por periodificación a largo plazo"** que está recogida en la ICAGE (Resolución de la IGAE de 22 de febrero de 2016).
- Incorporar la cuenta **186. Ingresos anticipados a largo plazo**, que está recogida en la ICAGE (Resolución de la IGAE de 22 de febrero de 2016 y Resolución de 18 de diciembre de 2017 de la IGAE).
- Añadir la cuenta **417. Anticipos de prestaciones de servicios**, en el sentido señalado por la Resolución de la IGAE de 30 de julio de 2014.
- Añadir la cuenta **448. Fondos sin personalidad jurídica** (ICAGE).
- Incluir la cuenta **572. Bancos e instituciones de crédito. Otras Cuentas**, en consonancia con la Resolución de 22 de febrero de 2016 de la IGAE, para reflejar los saldos de la entidad en cuentas abiertas en bancos e instituciones de crédito no previstos en otras cuentas del subgrupo.
- Crear una nueva cuenta **553. Dotaciones a fondos sin personalidad jurídica pendientes de pago** (ICAGE).
- Cambiar **el desglose y el contenido de la cuenta 558. Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija**, en los términos señalados en la Resolución de la IGAE de 30 de julio de 2014. El desglose sería:
 - 5580. Provisiones de fondos pendientes de justificar.
 - 5584. Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago.
 - 5585. Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago.
 - 5586. Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación.

- Teniendo en cuenta lo establecido en la Resolución de la IGAE de 22 de febrero de 2016, se propone incorporar la cuenta **572. Bancos e instituciones de crédito. Otras cuentas**, con el siguiente desglose:
 - 5722. Cuentas de transferencias devueltas.
 - 5723. Cuenta de compraventas dobles de valores.
 - 5724. Cuenta de operaciones de depósito a plazo y colocación de saldos en cuentas tesorerías remuneradas.
- En consonancia con la Resolución de la IGAE de 18 de diciembre de 2017, crear la cuenta **677. Otros gastos** y desglosarla.
 - 6770. Gastos por bienes inmuebles e intangibles no activados.
 - 6679. Otros.
- Evaluar la creación de la **cuenta 695. Dotaciones para otras provisiones**, para recoger el reconocimiento de obligaciones presentes siempre y cuando no encuentren reflejo en otras cuentas del subgrupo 6, al igual que hace la Resolución de la IGAE de 18 de diciembre de 2017.
- Se propone desglosar a nivel de subcuentas, siguiendo lo establecido en el PGCP'10, las siguientes cuentas:
 - 142. Provisión a largo plazo para responsabilidades.
 - 1420. Provisión a largo plazo para responsabilidades por litigios.
 - 1421. Provisión a largo plazo por avales concedidos.
 - 1429. Otras provisiones a largo plazo para responsabilidades.
 - 150. Obligaciones y bonos a largo plazo. El desglose diferencia entre las emisiones realizadas nominadas en euros o en moneda distinta al euro.
 - 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito. El desglose diferencia entre las deudas nominadas en euros de aquellas nominadas en moneda distinta al euro.
 - 180. Fianzas recibidas a largo plazo.
 - 1800. Fianzas de arrendamientos.
 - 1809. Otras fianzas.
 - 185. Depósitos recibidos a largo plazo.
 - 1850. Anticipos de ventas de inmuebles.
 - 1851. Caja general de depósitos.
 - 1852. Otros depósitos.
 - 242. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2420. Créditos a largo plazo a entidades de derecho público.
 - 2421. Créditos a largo plazo a sociedades del grupo.
 - 2422. Créditos a largo plazo a sociedades controladas conjuntamente.
 - 2423. Créditos a largo plazo a sociedades asociadas.

- 245. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2450. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2451. Intereses a largo plazo de otras inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito. El desglose diferencia entre las deudas en euros o de aquellas que están en moneda distinta al euro.
- 527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito. El desglose diferencia entre los intereses de las deudas en euros o de aquellos que están en moneda distinta al euro.
- 532. Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5320. Créditos a corto plazo a entidades de derecho público.
 - 5321. Créditos a corto plazo a sociedades del grupo.
 - 5322. Créditos a corto plazo a sociedades controladas conjuntamente.
 - 5323. Créditos a corto plazo a sociedades asociadas.
- 535. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5350. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5351. Intereses a corto plazo de otras inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 582. Provisión a corto plazo para responsabilidades.
 - 5820. Provisión a corto plazo para responsabilidades por litigios.
 - 5821. Provisión a corto plazo por avales concedidos.
 - 5829. Otras provisiones a corto plazo para responsabilidades.
- 585. Provisión a corto plazo para devolución de ingresos.
 - 5850. Provisión por devolución de impuestos.
 - 5859. Provisión para devolución de otros ingresos.

b) Modificaciones derivadas de la aplicación de la normativa privada

Las principales se concretan en las siguientes:

- La amortización del fondo de comercio introducida en el PGC'07 con la reforma de 2016 supone la inclusión en el PGCFJA'15 de las siguientes cuentas:
 - 204. Fondo de Comercio.
 - 2804. Amortización Acumulada del Fondo de Comercio.
 - 6804. Amortización del Fondo de Comercio.

- El Real Decreto 1/2021 ha motivado un cambio en la denominación de “Activos financieros disponibles para la venta” que ahora son “Activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto”. Esta circunstancia provoca cambios en las cuentas asociadas, que quedan como se indica a continuación si se decide incluir ese cambio en el PGCFJA'15:
 - 133. Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto.
 - 251. Valores representativos de deuda a largo plazo: se elimina el desglose de las 2511 y 2512.
 - 293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo. Se establece una cuenta para cada uno de los tipos (empresas del grupo, asociadas, otras partes vinculadas, en otras empresas).
 - 297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo: se elimina el desglose de las 2970 y 2971.
 - 540. Inversiones financieras a corto plazo en inversiones en instrumentos de patrimonio. Se elimina el desglose de las 5400 y 5401.
 - 541. Valores representativos de deuda a corto plazo. Se elimina el desglose de las 5410, 5411 y 5412.
 - 593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo. Se establece una cuenta para cada uno de los tipos (empresas del grupo, asociadas, otras partes vinculadas, en otras empresas).
 - 597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo. Se elimina el desglose 5970 y 5971.
 - 6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta se pasaría a denominar “Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto”.
 - Se elimina el desglose correspondiente a la cuenta 6645.
 - Se incorporaría una cuenta 6646. Pérdidas de otros instrumentos financieros.
 - 7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta se pasaría a denominar 7641. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto.
 - Se elimina el desglose correspondiente a la cuenta 7645.
 - Se incorporaría una cuenta 7646. Beneficios de otros instrumentos financieros.
 - La actual cuenta 800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta se pasaría a denominar 800. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en Patrimonio Neto.
 - La actual cuenta 802. Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta pasaría a denominarse 802. Imputación de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en Patrimonio Neto.
 - La actual cuenta 900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta se pasaría a denominar 900. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en Patrimonio Neto.

- La actual cuenta 902. Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta pasaría a denominarse 902. Imputación de pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto.
- La revelación de información sobre el impuesto sobre beneficios supondría la introducción de diversas cuentas y algún subgrupo en el PGCFJA'15. Se proponen modificaciones en el subgrupo 47, 63 y la creación del subgrupo 83, las denominaciones no cambian, sólo algunos códigos:

Cuentas del PGC'07	Cuentas para incluir en el PGCFJA'15
473. Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta	473. Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta
474. Activos por impuesto diferidos	474. Activos por impuesto diferidos
4752. Hacienda pública acreedora por impuesto sobre sociedades	4752. Hacienda pública acreedora por impuesto sobre sociedades
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles
	633. Impuesto sobre beneficios
6300. Impuesto corriente	6330. Impuesto corriente
6301. Impuesto diferido	6331. Impuesto diferido
635. Devolución de impuestos	635. Devolución de impuestos
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

El nuevo subgrupo 83 se destinaría a recoger las cuentas relacionadas con el efecto impositivo de los ingresos y gastos que se han reconocido en Patrimonio Neto:

83. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS
830. Impuesto sobre beneficios
8300. Impuesto corriente
8301. Impuesto diferido
833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios
834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes
835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones
836. Transferencia de diferencias permanentes
837. Transferencia de deducciones y bonificaciones
838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

6.3.5. Definiciones y Relaciones Contables

En esta última parte del PGCFJA'15 se proponen las siguientes modificaciones:

- Incorporar lo establecido en el **artículo 2.1 de la Resolución de 18 de diciembre de 2017** de la IGAE con relación a la cuenta 186. Ingresos anticipados a largo plazo.
- Añadir el contenido del **artículo 3.5.a de la Orden de 7 de septiembre de 2020** de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea con relación a los movimientos de la cuenta 400. *Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes*. Esta modificación está en consonancia con lo dispuesto en la Orden HFP/9170/2016 del Ministerio de Hacienda y Función Pública en el artículo 3.a modificada por Resolución de 18 de diciembre de 2017 de la IGAE).
- Incluir lo establecido en el **artículo 3.5.b de la Orden de 7 de septiembre de 2020** de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea y suprimir la cuenta 411. *Acreeedores por periodificación de gastos presupuestarios*. Esta modificación está en consonancia con lo dispuesto en la Orden HFP/9170/2016 del Ministerio de Hacienda y Función Pública en el artículo 3.b modificada por y Resolución de 18 de diciembre de 2017 de la IGAE).
- Incorporar lo establecido en el **artículo 3.5.c de la Orden de 7 de septiembre de 2020** de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea y modificar la denominación y las definiciones y relaciones contables de la nueva cuenta 413. *Acreeedores por operaciones devengadas*. Esta modificación está en consonancia con lo dispuesto en la Orden HFP/9170/2016 del Ministerio de Hacienda y Función Pública en el artículo 3.c, modificada por y Resolución de 18 de diciembre de 2017 de la IGAE).
- Tomando como base lo establecido en el Real Decreto 1/2021, se propone el cambio en la redacción de los párrafos introductorios de los Grupos de cuentas:
 - **Grupo 1. Financiación básica.** Se plantea modificar la introducción, para incorporar lo establecido en el PCG'07 sobre la clasificación de los pasivos financieros incluidos en este grupo 1, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de pasivos financieros a coste amortizado. No obstante, también pueden incluirse los pasivos financieros a valor razonable con cambios en Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
 - **Grupo 2. Activos no corrientes.** Se propone incorporar las reglas relativas a la definición de activos no corrientes y su reconocimiento.
 - **Grupo 4. Acreeedores y deudores.** Se propone la inclusión de las nuevas reglas sobre la valoración de los activos y pasivos financieros de este grupo.
 - **Grupo 5. Cuentas financieras,** igual que en el grupo anterior, se plantea la modificación de la introducción para incorporar las nuevas reglas sobre instrumentos financieros y derivados.

Además de lo anterior, las modificaciones realizadas en el Cuadro de Cuentas supondrán alteraciones en las Definiciones y Relaciones Contables, en el sentido establecido en cada una de las normas y/o resoluciones que han motivado los cambios en el cuadro de cuentas.

6.4. Cambios en el artículo 1 de la Orden de 19 de Febrero de 2015 de la Consejería de Hacienda y Administración pública por la que se regula la Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía

Aunque el contenido que se incluye a continuación no forma parte del PGCFJA'15, consideramos que la inclusión de los Consorcios y las Agencias Públicas Empresariales en el sistema de Contabilidad Pública y de régimen presupuestario limitativo determina la necesidad de modificar el ámbito subjetivo de la Orden de 19 de febrero de 2015 de la Consejería de Hacienda y Administración Pública por la que se regula la Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía.

La expresión: "Plan General de Contabilidad Financiera de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus agencias administrativas y de régimen especial" habría de ser sustituida por "Plan General de Contabilidad de la Administración de la Junta de Andalucía, de sus agencias administrativas y de régimen especial, de sus consorcios y de sus agencias públicas empresariales" (Art. 1 2. Orden 7 de septiembre de 2020 así lo indica, pero nosotros introducimos una modificación al respecto porque proponemos no incluir el término "Financiera").

Los artículos que se verían afectados por dicho cambio serían:

Art. 1.2; Art. 2; Art. 3.2; Art. 5.2; Art. 5.3; Art. 5.4; Art. 6.3; Art. 8.2.b); Art. 9.3; Art. 13; Art. 15.4.c); Art. 15.4.d); Art. 15.4.f); Art. 28.1; Art. 35.3.a); Art. 35.3.c); Art. 40.2.a); Art. 40.2.b); Art. 41.1.; Art. 41.2.; Art. 42.1.b); Art. 44.1; Art. 44.5.a); Art. 45; Art. 49.3; Art. 53.2; Art. 55; Art. 56.1; Art. 56.1.b); Art. 56.2; Disposición adicional segunda, punto 1.

La Orden de 7 de septiembre de 2020 de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea modifica, por diversos motivos los siguientes artículos:

Art. 5.2, Art. 5.3; Art. 5.4; Art. Art. 6.3; Art. 8.2.b); Art. 9.3; Art. 13; Art. 14.5; Art. 15.4; Art. 24.2.a); Art. 28.1; Art. 34.2.a); Art. 35.3; Art. 40.2.a); Art. 40.2.b); Art. 40.2.c); Art. 41; Art. 42.1.b); Art. 44.1; Art. 44.5.a); Art. 45; Art. 49.3; Art. 53.2; Art. 55; Art. 56; Disposición adicional segunda.

Si se cambiase la denominación de Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía por Plan General de Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía se deberían modificar además el Art 1.2 y el Art. 3.2.

Por último, este todas las modificaciones propuestas como resultado de la ejecución de la Actividad 2 están sujetas a modificaciones ulteriores que puedan derivarse del desarrollo de la Actividad 3.

7. Actividad 3

Como hemos señalado anteriormente, los Consorcios desde 2020 y las Agencias Públicas Empresariales desde 2021 han elaborado su información contable aplicando los preceptos contenidos en el PGCFJA'15, norma contable considerablemente diferente a la que venían utilizando hasta entonces.

El desarrollo de esta tercera actividad responde al convencimiento de que para proponer las líneas directrices en las que basar una propuesta de reforma del PGCFJA'15 es fundamental contar con la opinión y la visión de los/as responsables de los nuevos sujetos contables (Consorcios y Agencias Públicas Empresariales) que deben implantarlo, tanto con relación a los problemas surgidos en su aplicación como con las lagunas que han identificado.

Esta actividad se desarrolló desde el 28 de julio hasta el 30 de octubre. Básicamente, consistió en redactar y difundir un cuestionario entre los/as responsables económico-financieros/as de los Consorcios y las Agencias Públicas Empresariales. Las evidencias obtenidas de ellos se completaron con algunas entrevistas.

7.1. Muestra y cuestionario

Sobre los resultados de las actividades 1 y 2 se elaboró un cuestionario (Anexo 4). Consta de 38 preguntas agrupadas en cuatro bloques que recaban información para:

- Conocer las particularidades de las actividades que desarrolla cada entidad y la tipología de ingresos que obtienen (bloque I).
- Identificar sus principales fuentes de financiación y su tratamiento contable (bloque II).
- Profundizar en la naturaleza contable de los bienes que utilizan en el desarrollo de su actividad (bloque III).
- Detectar las limitaciones derivadas de la aplicación del vigente PGCFJA'15 (bloque IV).

El cuestionario se remitió a los/as responsables económico-financieros/as de todos los Consorcios (13) y de las Agencias Públicas Empresariales (18). De su difusión se encargó el IEHPA, que lo remitió por correo electrónico junto con una carta de presentación del equipo de investigación y otra del propio Instituto. Todas las respuestas se enviaron al IEHPA que las remitió al equipo de investigación. Se realizaron tres envíos consecutivos para asegurar un número de respuestas suficiente. En la Tabla 2 se detallan las fechas de los diferentes envíos y las respuestas recibidas con posterioridad a cada uno de ellos.

Tabla 2. Envíos realizados y respuestas recibidas

Primer envío (del 8 al 27 de julio) (*)
Consortio de Transporte Metropolitano del Campo de Gibraltar
Consortio Fernando de los Ríos
Consortio de Transporte Metropolitano Área de Jaén
Empresa Pública de Emergencias Sanitarias
Agencia Pública empresarial Sanitaria de Costa del Sol
Agencia de Medio Ambiente y Agua de Andalucía
Agencia Pública de Puertos de Andalucía
Consortio de Transporte Metropolitano Área de Sevilla
Consortio de Transporte Metropolitano Área de Córdoba
Agencia Andaluza de la Energía
Segundo envío (del 28 de julio hasta el 31 de agosto)
Instituto Andaluz Patrimonio Histórico
Agencia Andaluza del Conocimiento
Agencia de Obra Pública de la Junta de Andalucía
Agencia Andaluza de Instituciones Culturales
Agencia de Vivienda y Rehabilitación de Andalucía
Agencia Pública Andaluza de Educación
Agencia Pública empresarial de la RTVA
Agencia Pública empresarial Sanitaria Bajo Guadalquivir
Tercer envío (del 3 al 30 de septiembre)
Palacio de Congresos y Exposiciones de Granada
Consortio de Transporte Metropolitano Área de Granada

(*) El Consorcio de Transporte Metropolitano Área de Córdoba responde al e-mail pero no al cuestionario.
Fuente: Elaboración propia.

Como se observa en la Tabla 3 el nivel de respuesta total alcanzó el 58%. En los dos primeros envíos se produjo un porcentaje de respuesta del 47% y del 42%, respectivamente. En el tercer y último envío este porcentaje se redujo al 11%.

Tabla 3. Respuestas recibidas

	Cuestionarios enviados	Total		Respuestas al primer envío		Respuestas al segundo envío		Respuestas al tercer envío	
		Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Consortios	13	6	31%	4	44%	0	-	2	100%
APE	18	13	69%	5	56%	8	100%	0	-
Total	31	19	58%	9	47%	8	42%	2	11%

Fuente: Elaboración propia.

Cabe señalar que el 69% de los cuestionarios recibidos han procedido de las Agencias Públicas Empresariales y el 31% de los Consortios. De los 9 cuestionarios recibidos en el primer envío, el 56% proceden de las Agencias Públicas Empresariales y el 44% de los Consortios. Todas las respuestas recibidas en el segundo envío procedieron exclusivamente de las Agencias Públicas Empresariales y las dos recibidas en el tercero de los Consortios.

Tras los cuestionarios, se entrevistó a varios/as responsables económico-financieros/as. Aunque se intentó contactar telefónicamente con todos los Consortios y Agencias Públicas Empresariales, sólo se obtuvo respuesta de 5. De ellas, 3 entrevistas se realizaron personalmente y 2 por teléfono. A pesar de que el número es reducido, la información recabada ha sido interesante para la ejecución del trabajo.

7.2. Análisis de los cuestionarios y entrevistas

A continuación, se presentan los resultados de las respuestas a los cuestionarios organizados por bloques de preguntas. Éstos se han completado con la información obtenida de las entrevistas.

En el Anexo 5 se presenta una tabla con las frecuencias de las respuestas recibidas a algunas cuestiones de los bloques 1, 2, y 3. Las preguntas del cuarto bloque, al ser de carácter cualitativo y, mayoritariamente de respuesta abierta, no se han incluido en ella.

7.2.1. Características de las actividades que desarrolla cada entidad y tipos de ingresos

La naturaleza de las actividades desarrolladas por los Consortios y por las Agencias Públicas Empresariales es muy heterogénea, yendo desde el transporte metropolitano, a la actividad hospitalaria, la concesión de subvenciones y ayudas a terceros, la construcción de infraestructuras públicas, la intermediación y la gestión de diferentes servicios tales como puertos, educación, vivienda, energía, medio ambiente, radio televisión, culturales (palacios de congresos, palacio de exposiciones, actividades culturales), entre otras. En el desarrollo de dichas actividades, los entes funcionan de forma autónoma o a través de encomiendas de gestión de la Junta de Andalucía.

Los receptores o destinatarios de estos servicios y actividades pueden ser terceros -así sucede en el caso de la concesión de subvenciones-, como la propia Junta de Andalucía -por ejemplo, si la entidad construye una infraestructura que entrega a la Junta para su explotación-. Por esta razón y en aras a mejorar la calidad de la información contable a revelar, creemos que es importante que el nuevo Plan contemple una serie de cuentas que permitan distinguir las relaciones con la Junta de Andalucía de las que mantiene con terceros. Tanto en los cuestionarios como en las entrevistas se señaló la necesidad de desglosar en las cuentas anuales, al menos, los derechos de cobro y las obligaciones de pago con terceros y con la Junta de Andalucía por origen.

La contraprestación recibida por las actividades muestra también una amplia variedad. Once entidades facturan directamente a terceros -ingresos con prestación directa y relacionada-, como ocurre en los Consorcios de Transporte Metropolitano, las Agencias Hospitalarias (cuando facturan a un tercero no cubierto por el Servicio Público de Salud), las agencias de RTVA, de Puertos, de Medio Ambiente y Agua, de la Energía, de la Vivienda y Rehabilitación, del Conocimiento y el Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico, entre otras. A este respecto, los/as responsables económico-financieros/as demandan el desarrollo del grupo 7, de forma que pueda reconocerse con la adecuada denominación los diferentes ingresos por ventas y prestaciones de servicios. Actualmente el PGCFJA'15 sólo contempla cuentas de ingresos por ventas de materias primas, productos o subproductos y por prestación de servicios, que son demasiado genéricas.

Algunas entidades prestan servicios sin recibir una contraprestación directa del usuario o receptor, como son, por ejemplo, las agencias hospitalarias y la Agencia de Educación. De ellas, 6 entidades tienen como principal actividad la concesión de subvenciones a terceros (Consortio Fernando de los Ríos, Consorcio Transporte de Sevilla, Consorcio de Transporte del Campo de Gibraltar y las Agencias de la Energía, del Conocimiento, de Educación y de Innovación y Desarrollo de Andalucía, entre otras).

Cinco Agencias actúan como gestoras en la adquisición y/o construcción de infraestructuras para otras entidades de la Junta de Andalucía, tales como la Agencia del Agua y Medio Ambiente, la Agencia de Obra Pública y la Agencia de Educación. Para estas entidades las transferencias de financiación recibidas de la Junta de Andalucía constituyen una fuente de ingresos fundamental, como se mencionará en el epígrafe siguiente.

En las respuestas recibidas, se indica que los servicios se prestan mayoritariamente (79%) de forma continuada en el tiempo. Los/as responsables señalan que también prestan servicios puntualmente (adquisición y/o construcción y/o gestión de infraestructuras, desarrollo de cursos, realización de otras actividades de formación, venta de algún inmovilizado y facturación de ingresos de publicidad, entre otros). No obstante, en nuestra opinión realmente estos últimos son servicios que se prestan de forma continuada a lo largo del tiempo.

La consolidación de las Cuentas Anuales no parece que sea un tema que actualmente preocupe a los/as responsables económico-financieros/as. Algunas entidades venían consolidando sus Cuentas Anuales hasta 2020, pero actualmente no tienen participaciones en otras entidades o empresas y, por tanto, no tienen que consolidar. No obstante, sí realizan operaciones intragrupo o con otras partes vinculadas y cuentan con negocios conjuntos. Por ello, en nuestra opinión, la futura norma contable debería incluir normas de reconocimiento y valoración que regularan estas cuestiones.

En 8 de las 19 entidades que han respondido el cuestionario algunas actividades están sujetas al impuesto de sociedades, cuestión que no está contemplada en el PGCFJA'15 y, en consecuencia, debería preverse su inclusión en el futuro nuevo Plan.

7.2.2. Fuentes de Financiación

Entre las fuentes de financiación de los Consorcios y de las Agencias Públicas Empresariales (Anexo 3) destacan las transferencias de financiación de capital y de explotación. Estas últimas constituyen el principal origen de fondos en un importante número de Agencias Públicas Empresariales. También reciben subvenciones de explotación y de capital de los fondos FEDER y de la Federación Española de Municipios y Provincias. La principal fuente de ingresos en los Consorcios de Transporte Metropolitano es la venta de los títulos de viajes. Algunos Consorcios y Agencias Públicas Empresariales recurren a préstamos de entidades financieras.

Todo ello pone de manifiesto la necesidad de contar con Normas de Reconocimiento y Valoración que incorporen un exhaustivo tratamiento de cada una de las fuentes de financiación - subvenciones, transferencias, ingresos por prestación de servicios, etc.-.

Estimamos oportuno que la información sobre las fuentes de financiación se desglose en mayor grado, de forma que se explicite cuáles proceden de la Junta de Andalucía y cuáles de terceros. Esto supondría el desarrollo del Cuadro de Cuentas y de las Definiciones y Relaciones Contables.

7.2.3. Situación de los bienes que utilizan para desarrollar su actividad

Los recursos utilizados por los Consorcios y por las Agencias Públicas Empresariales tienen diversos orígenes. Algunos se han adquirido, otros están arrendados financiera u operativamente y otros se han recibido en régimen de cesión o adscripción (Anexo 5). Esto último es frecuente, por lo que consideramos necesario mejorar la *Norma 19. Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos* del PGCFJA'15. Para ello, proponemos su fusión con la *Norma 8. Bienes Adscritos o cedidos* del PGCEPJA'10, ya que ésta última detalla de forma exhaustiva el tratamiento contable de estas operaciones tanto para la entidad cesionaria como para la entidad cedente.

Por último, ocho entidades indican que cuentan con activos financieros, tales como fianzas constituidas a largo y/o a corto plazo, créditos concedidos a terceros e inversiones en el patrimonio de empresas del grupo o ajenas, entre otros.

7.2.4. Limitaciones derivadas de la aplicación del vigente Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía

Este último bloque de preguntas es probablemente el más relevante para conocer la opinión de los/as responsables económico-financieros/as sobre el PGCFJA'15. Un comentario recurrente es que la inclusión en el sistema de Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía (GIRO) origina problemas en la conciliación del Principio de Caja (que guía la gestión presupuestaria) con el Principio del Devengo (sobre el que se fundamenta el reconocimiento y valoración de las transacciones en el ámbito económico-patrimonial). Hay que señalar que las Agencias Públicas Empresariales no tienen experiencia en el ámbito presupuestario y que hasta el año 2020, inclusive, su contabilidad se basaba exclusivamente en el Principio del Devengo. A este respecto, éstas demandan un exhaustivo desarrollo de la cuenta de enlace entre la esfera económico-financiera y la presupuestaria, *413. Acreedores por operaciones pendientes de imputar a presupuesto* del PGCFJA'15, para así compatibilizar ambos principios.

El cuestionario incluía una pregunta específica sobre qué normas de reconocimiento y valoración del PGCFJA'15 consideraban más relevantes. Esta pregunta fue respondida en 16 cuestionarios. Aunque se señala que todas las normas incluidas en el PGCFJA'15 son importantes, se identifican como más relevantes las del inmovilizado material e intangible, la de transferencias y subvenciones y la de cesiones y adscripciones. En varias respuestas se señala la necesidad de desarrollar normas que regulen más minuciosamente:

- El traslado al resultado económico-patrimonial de las transferencias de capital.
- El registro contable de las actividades de intermediación.
- Los inmovilizados, inversiones inmobiliarias y existencias.

También indicaron la conveniencia de incorporar al nuevo texto contable el contenido, debidamente actualizado, de las Normas de Reconocimiento y Valoración 19. *Derechos de cobro sobre órganos de la Junta de Andalucía sometidos al régimen de Contabilidad Presupuestaria*; 21. *Fondos Recibidos de la Junta de Andalucía*; 22. *Combinaciones de negocios*; 23. *Negocios Conjuntos* y 24. *Operaciones entre empresas del grupo* del PGCEPJA'10.

Finalmente, las respuestas recibidas indicaron las siguientes deficiencias del PGCFJA'15:

- Inexistencia de cuentas para provisionar los ingresos pendientes de facturación.
- Ausencia de una Norma de Reconocimiento y Valoración sobre la fiscalidad del Impuesto de Sociedades.
- Escaso desarrollo de la norma sobre provisiones para riesgos y gastos.
- Falta de una norma sobre la contabilización de los reintegros.
- Ausencia de una norma de reconocimiento relativa a las actuaciones de intermediación en la entrega de subvenciones y en la construcción y adquisición de activos para la Junta de Andalucía o entidades dependientes, así como la inclusión de cuentas que permitan su adecuado reflejo contable.
- Inexistencia de un número considerable de cuentas de Balance. Los entrevistados y encuestados destacan la dificultad de incorporar las diferentes partidas del Balance de cierre de 2020 al sistema GIRO, debido a que no han encontrado en el PGCFJA'15 cuentas específicas. Sobre todo, las destinadas a reconocer operaciones específicas que las Agencias Públicas Empresariales mantienen con la Junta de Andalucía. Entre ellas destacan las siguientes (se indica la numeración que poseen las cuentas y subcuentas en el PGCEPJA'10):
 - 117. Aportaciones de la Junta de Andalucía.
 - 1303. Subvenciones de la Junta de Andalucía.
 - 1304. Subvenciones y transferencias de capital de la Junta de Andalucía.
 - 182. Anticipos recibidos de la Junta de Andalucía a largo plazo.
 - 334. Servicios prestados a la Junta de Andalucía en curso.
 - 412. Acreedores por subvenciones asignadas en intermediación

- 413. Acreedores por intermediación en la construcción de infraestructuras.
- 414. Acreedores por subvenciones, transferencias, donaciones y legados concedidos.
- 42. Junta de Andalucía.
 - 420. Junta de Andalucía deudora por actuaciones especificadas.
 - 421. Junta de Andalucía deudora por subvenciones y transferencias concedidas.
 - 422. Junta de Andalucía deudora por intermediación en la entrega de subvenciones.
 - 423. Junta de Andalucía deudora por la liquidación en la tramitación de subvenciones.
 - 424. Junta de Andalucía, deudora por intermediación en la construcción de infraestructura.
 - 427. Junta de Andalucía acreedora por la liquidación en la tramitación de subvenciones.
 - 428. Anticipos recibidos de la Junta de Andalucía.
 - 429. Junta de Andalucía acreedora por aportaciones a reintegrar y otros conceptos.
- 550. Cuenta corriente en la intermediación de subvenciones.
- 657. Subvenciones, donaciones y legados concedidos.
- 707. Ventas y prestación de servicios a la Junta de Andalucía.
 - 7070. Prestación de servicios a la Junta de Andalucía por actuaciones especificadas.
 - 7071. Prestación de servicios de intermediación.
- 714. Variación de existencias de servicios prestados a la Junta de Andalucía en curso.
- 743. Subvenciones de la Junta de Andalucía.
- 744. Subvenciones de capital de la Junta de Andalucía transferidas al resultado del ejercicio.
- 745. Transferencias de capital de la Junta de Andalucía imputadas al resultado del ejercicio.
- 79545. Exceso de provisión por concesión de subvenciones.
- 840. Transferencias de subvenciones y transferencias de la Junta de Andalucía.
 - 8403. Transferencias de subvenciones de la Junta de Andalucía.
 - 8404. Transferencias de subvenciones de capital de la Junta de Andalucía.
 - 8405. Transferencias de transferencias de transferencias de capital de la Junta de Andalucía.
- 841. Transferencias de subvenciones, transferencias, donaciones y legados de capital.
- 940. Ingresos de subvenciones y transferencias de la Junta de Andalucía.
 - 9403. Ingresos de subvenciones de la Junta de Andalucía.
 - 9404. Ingresos de subvenciones de capital de la Junta de Andalucía.
 - 9405. Ingresos de transferencias de capital de la Junta de Andalucía.
- 941. Ingresos de subvenciones, transferencias, donaciones y legados de capital.
- 942. Ingresos de otras subvenciones, transferencias, donaciones y legados.

En nuestra opinión dicha inclusión sería relevante, puesto que facilitaría la consolidación de la información de la Junta de Andalucía con la de las Agencias Públicas Empresariales. Así mismo, se ofrecería información detallada en las diferentes Cuentas Anuales de la relevancia de los saldos de estas partidas.

Con respecto a la estructura y el contenido de las Cuentas Anuales, de forma general, los/as responsables económico-financieros/as demandan la inclusión de apartados para identificar los saldos derivados de las transacciones realizadas con la Junta de Andalucía en consonancia con lo establecido en el PGCEPJA'10. En concreto, en el *Balance*, las principales deficiencias identificadas han sido:

- Inexistencia de un apartado en el **B. Activo Corriente** que se recoja los créditos que la entidad mantiene con la Junta de Andalucía. Por ello, se propone la inclusión de un punto en la norma de elaboración del Balance a este respecto y la creación de un apartado en el **A. Activo No Corriente** y **B. Activo Corriente** -según proceda- del Balance, similar al número 7 establecido en la *Norma de Formulación de Cuentas Anuales 5. Balance* del PGCEPJA'10.
 - XXX. Relaciones con la Junta de Andalucía.
 1. Operaciones especificadas.
 2. Subvenciones recibidas.
 3. Operaciones de intermediación.
- En el apartado **A. Patrimonio Neto** no se diferencia entre aquellas subvenciones, transferencias, donaciones y legados que se reciben de la Junta de Andalucía de aquellas otras que son entregadas por entidades diferentes. Los/as responsables económico-financieros/as consideran relevante dicha diferenciación ya que el volumen de recursos procedentes de la Junta, en algunos casos, es muy significativo. Esto supondría incluir en el apartado de normas de elaboración de Balance un punto aclaratorio, similar al 16. de la *Norma de Formulación de Cuentas Anuales 5. Balance* del PGCEPJA'10 y la creación de dos subapartados el epígrafe A-3) Subvenciones, transferencias, donaciones y legados del Patrimonio Neto del Balance:
 - I. Procedentes de la Junta de Andalucía.
 - II. Procedentes de otras entidades.
- En el apartado **C. Pasivo Corriente** no existe un apartado específico que recoja las deudas que la entidad mantiene con la Junta de Andalucía. Se propone la inclusión de un punto en la norma de elaboración del Balance a este respecto y la creación de un apartado en el **B. Pasivo No Corriente** y **C. Pasivo Corriente** -según proceda- del Balance, similar al número 18 establecido en la *Norma de Formulación de Cuentas Anuales 5. Balance* del PGCEPJA'10.
 - XXX. Relaciones con la Junta de Andalucía.
 1. Operaciones de intermediación.
 2. Otros conceptos.
- No hay apartado destinado a recoger las cuentas indicativas de la financiación europea recibida por la entidad. Los/as encuestados/as y entrevistados/as proponen su inclusión.
- A la hora de elaborar el Balance de 2021, la cuenta de Tesorería aparece con saldo nulo porque su importe está distribuido en otras cuentas a cobrar. Los/as entrevistados/as estiman que se debería evaluar la posibilidad de solucionar esta situación que, básicamente, se produce como consecuencia de la aplicación del Principio de Caja Única en la Administración de la Junta de Andalucía.

Por su parte, en la *Cuenta de Pérdidas y Ganancias* han sido reportadas las siguientes cuestiones:

- El modelo del PGCFJA'2015 no permite diferenciar los ingresos de explotación por tipos, ni pone de manifiesto cuáles proceden de las relaciones con la Junta de Andalucía.
- En los Consorcios de Transporte Metropolitano, aunque sus principales ingresos proceden de la venta de billetes a los usuarios, no existe una cuenta de ingresos específica y han de incluirlo en una cuenta de Otros ingresos de gestión directa, con la consiguiente pérdida de información.
- Sería interesante que en las subvenciones trasladadas a resultado se diferenciase aquellas que proceden de la Junta de Andalucía.

Por ello, proponemos modificar las normas de elaboración de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la propia estructura del estado contable para así solventar tales deficiencias. Ello además supondría la ampliación del Cuadro de Cuentas y las Definiciones y Relaciones Contables.

Para realizar esta labor entendemos que se podrían tomar como referencia los puntos 3 y 5 de la *Norma de Elaboración de Cuentas Anuales 6. Pérdidas y Ganancias* y la incorporación del desglose de los apartados 1, 5 y 9 de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias incluidos en el PGCEPJA'10, con el objetivo de identificar claramente los ingresos procedentes de la Junta de Andalucía:

- X. Importe neto de la cifra de ventas.
 - a. Ventas y Prestaciones de Servicios a la Junta de Andalucía.
 - b. Otras Ventas.
 - c. Otras Prestaciones de Servicios.
- X1. Otros ingresos de gestión ordinaria.
 - a. Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.
 - b. Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.
 - b.1. Procedentes de la Junta de Andalucía.
 - b.2. Procedentes de otras entidades.
- X2. Imputación de subvenciones y transferencias de inmovilizado no financiero y otras.
 - a. Subvenciones procedentes de la Junta de Andalucía.
 - b. Transferencias procedentes de la Junta de Andalucía.
 - c. Subvenciones y transferencias procedentes de otras entidades.

La distinción entre las subvenciones, transferencias y donaciones recibidos de la Junta de Andalucía de aquellas otras percibidas de otras entidades también afectaría al *Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto*, y supondría una modificación en su norma de elaboración (norma 7) de la tercera parte del PGCFJA'15 y la inclusión de los subapartados correspondientes en los puntos B.4 y C.4:

- B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.
 - 4. Otros incrementos patrimoniales.
 - a. Procedentes de la Junta de Andalucía.
 - b. Procedentes de otras entidades.

C) Transferencias a la cuenta del resulta económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta.

4. Otros incrementos patrimoniales.
 - a. Procedentes de la Junta de Andalucía.
 - b. Procedentes de otras entidades.

Con relación a la estructura y contenido del *Estado de Flujos de Efectivo* la diferenciación de los flujos de tesorería que proceden de la Junta de Andalucía del resto de flujos también sería una modificación de interés a introducir en el texto del nuevo Plan. En este sentido proponemos la incorporación tanto en el modelo directo como en el indirecto de los correspondientes apartados. Concretamente, en el caso del modelo indirecto, la modificación afectaría al punto 4. *Otros flujos de efectivo de las actividades de gestión* y supondría la incorporación de los puntos a), b) y c) del desglose que realiza en este apartado el PGCEPJA'10:

4. Otros flujos de efectivo de las actividades de gestión.
 - a) Cobros (pagos) de actividades de explotación financiadas por la Junta de Andalucía.
 - b) Cobros (pagos) por intermediación en la entrega de subvenciones.
 - c) Cobros (pagos) por la intermediación en la construcción de infraestructuras.

Por su parte, en la *Memoria*, los/as responsables económico-financieros/as consideran necesario añadir una nota que recoja el detalle de los fondos recibidos de la Junta de Andalucía. A este respecto indican, que se podría redactar una nota similar a la *Nota 19. Fondos Recibidos de la Junta de Andalucía* contenida en el PGCEPJA'10.

Para la información presupuestaria cabe mencionar que 12 de las 19 respuestas recogen que la información sobre la liquidación del presupuesto es relevante, pero sólo 8 creen que sería importante incluirla como estado contable. A la fecha de elaboración de este Informe, sólo 5 entidades han elaborado el Estado de Liquidación del Presupuesto y manifiestan no haber tenido ninguna dificultad.

En lo referente a la inclusión en la Memoria de la información sobre los costes de las actividades, indicadores de gestión e indicadores económico-financiero-presupuestarios, el 31,6% consideran necesario su inclusión.

Para el Estado de Remanente de Tesorería y los Gastos de Ejecución Plurianual dicho porcentaje se eleva al 42%.

7.3. Resultados

La información recabada de los cuestionarios y de las entrevistas revela que los/as responsables económico-financieros/as necesitan que el PGCFJA'15 contemple las peculiaridades de los Consorcios y las Agencias Públicas Empresariales. Gran parte de sus propuestas son coherentes con los resultados de las actividades 1 y 2. La más novedosa es incorporar contenidos concretos del PGCEPJA'10. Además, consideran conveniente desarrollar el PGCFJA'15 incluyendo normas de reconocimiento y valoración, desgloses en las cuentas anuales y cuentas que permitan un adecuado registro y presentación de los hechos contables.

De los 19 cuestionarios recibidos 8 no responden al cuarto bloque, dedicado a las lagunas y deficiencias encontradas en el PGCFJA'15. En nuestra opinión esto se debe a que 2021 es el primer ejercicio en el que deben aplicar dicho Plan y aún están inmersos en la comprensión y aplicación del sistema de Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía -GIRO-. Por ello, es posible que en algunas entidades no se haya han dedicado el tiempo y esfuerzo necesarios para comprender el PGCFJA'15.

8. Conclusiones

El preámbulo de la Orden EHA 1037/2010, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública para la Administración General del Estado indica que:

"las reformas de la Contabilidad Pública realizadas en España han pretendido alcanzar el objetivo de la normalización contable. Este objetivo ha seguido distintas líneas: en primer lugar, se ha buscado la normalización de los criterios contables aplicados por las distintas Administraciones Públicas sometidas al Plan General de Contabilidad Pública; en segundo lugar, se ha pretendido, en la medida de lo posible, la normalización con los principios contables aplicables a las empresas y, por último, se han tomado como referente los pronunciamientos contables internacionales".

La convergencia señalada, evidente al menos desde principios de siglo, tiene carácter europeo. No sólo las diferentes normas contables nacionales privadas europeas se han ido adaptando paulatinamente a las NIIF emitidas por el IASB, sino que también las normas de Contabilidad Pública han hecho lo propio respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables al Sector Público (NIC-SP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC) a través del *International Public Sector Accounting Standard Board*⁴. A su vez, estas normas internacionales públicas también se han ido aproximando a las NIIF.

El PGCP'10 constituye la norma contable básica para todas las administraciones públicas del territorio español, de modo que cada Comunidad Autónoma puede aplicarlo directamente o emplearlo como referencia para desarrollar su propia norma. La Junta de Andalucía ha desarrollado dos Planes de Contabilidad, además de diferentes Resoluciones y Órdenes (ver apartado 11) de aplicación obligatoria por las entidades públicas dependientes de ella, sean de naturaleza administrativa o instrumental y estén sometidas a presupuesto limitativo o a estimativo. Estos son cronológicamente:

- El Plan General de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles del Sector Público Andaluz, de las Agencias Públicas Empresariales y de las Entidades Asimiladas, aprobado por la Resolución, de 2 de octubre de 2009, de la Intervención General de la Junta de Andalucía (PGCEPJA'10). Esta adaptación del Plan General de Contabilidad de 2007 de la empresa privada (PGC'07) homogeneizó el marco contable que aplicaban estas entidades de la Junta de Andalucía y lo armonizó con el del sector privado.

⁴ Aunque en el ámbito de la Contabilidad Pública no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a aplicar las NIC-SP, por parte de la IFAC se recomienda su adopción, con el fin de lograr una información consistente y comparable entre las entidades del Sector Público de los distintos países.

- El Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Agencias Administrativas y de Régimen Especial, aprobado por Orden, de 30 de marzo de 2015, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública (PGCFJA'15). Este texto es una adaptación, en el ámbito de la Comunidad Autónoma Andaluza, del PGCP'10 de la Administración General del Estado. Con este Plan la Junta de Andalucía actualizaba las normas contables públicas andaluzas y las armonizaba con la norma contable pública estatal. De forma indirecta también conseguía armonizarla con la norma contable de las empresas, ya que el PGCP'10 era una adaptación del PGC'07 a la contabilidad pública estatal.

Por su parte, la Ley 3/2019, de 22 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2019 estableció que los Consorcios adscritos a la Administración de la Junta de Andalucía (según el apartado 3 del artículo 12 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía) y las Agencias Públicas Empresariales (por el artículo 68.1.b) de la misma Ley) se sometían al régimen de presupuesto limitativo. La aplicación del Plan se produce de forma gradual. Los Consorcios elaboran su información contable de 2020 según lo establecido en dicho Plan. Por su parte, las Agencias Públicas Empresariales lo aplican desde el ejercicio 2021.

La coexistencia en el Sector Público Andaluz de normas contables públicas y de empresas privadas (a las que podrían añadirse las propias de las fundaciones públicas⁵ dependientes de la Junta de Andalucía), la ampliación reciente del ámbito subjetivo del PGCFJA'15 y la necesidad de adaptar las normas contables públicas al desarrollo experimentado por las normas contables de las empresas privadas en los últimos años, hacen preciso revisar y actualizar las normas contables públicas andaluzas para refundir en solo un texto contable todas las cuestiones financieras y presupuestarias. Esto facilitaría la elaboración y comunicación de información y mejoraría la rendición de cuentas de la Administración General, las Agencias Administrativas, Agencias de Régimen Especial, Agencias Públicas Empresariales, y los Consorcios sometidos al régimen presupuestario de la Junta de Andalucía.

En este contexto se ha desarrollado este trabajo que tiene como principal objetivo establecer las directrices que sirvan de base para la redacción de un nuevo Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía, que:

- Contemple la casuística propia de las actividades desarrolladas por los distintos sujetos a los que les resulta de aplicación dicho texto normativo.
- Detecte los principales problemas y lagunas que los Consorcios y las Agencias Públicas Empresariales han experimentado al aplicar el PGCFJA'15 con el fin de revelar líneas de mejora que se deberían incluir en el futuro en el nuevo Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía.
- Identifique los principales cambios que se han producido en el marco de información financiera de las empresas privadas que sean de aplicación y traslado al ámbito público.
- Detecte las modificaciones que han tenido lugar en el marco de información financiera y presupuestaria del Sector Público de la Administración General del Estado para proponer su inclusión en el nuevo Plan General de la Junta de Andalucía.

5 Las fundaciones han de aplicar el Plan General de Contabilidad de la Entidades sin Fines Lucrativos, aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Para alcanzar estos objetivos desde junio hasta octubre de 2021 se han desarrollado diferentes actividades. En primer lugar, se ha procedido al estudio y análisis de la documentación de cada Consorcio y cada Agencia Pública Empresarial para identificar las particularidades, la forma de funcionamiento y la información que revela cada entidad.

En segundo lugar, se ha realizado un estudio en profundidad de las tres normas contables básicas: el PGCFJA'15 de la Junta de Andalucía, el PGC'07 de la empresa privada y el PGCP'10 de la Administración General del Estado, así como de las diferentes Resoluciones y Órdenes emitidas por los distintos organismos normalizadores públicos y privados. Después del estudio individualizado de cada norma se ha hecho un análisis comparativo para determinar las cuestiones a actualizar en el PGCFJA'15 así como los nuevos contenidos a incluir.

Esta propuesta se ha complementado con las respuestas obtenidas en los cuestionarios y las entrevistas realizados a los/as diferentes responsables económico-financieros/as de los Consorcios y de las Agencias Públicas Empresariales. Estos responsables son los/as principales usuario/as de la norma contable. Por ello, consideramos imprescindible contar con su experiencia y opinión sobre el contenido del PGCFJA'15 y el grado de adecuación de éste a la casuística propia de cada entidad.

La información recabada a través de los cuestionarios y las entrevistas revela la demanda de los/as responsables de modificar el actual PGCFJA'15 para así contemplar las particularidades de las actuaciones desarrolladas por los Consorcios y por las Agencias Públicas Empresariales, ya que no sólo llevan a cabo actividades de naturaleza administrativa como hace la propia Administración General de la Junta de Andalucía, principal sujeto al que se le ha venido aplicando el PGCFJA'15, sino que también son prestadoras de servicios de diferente naturaleza, lo que repercute en la complejidad de las actuaciones desarrolladas.

En los apartados sexto y séptimo se han detallado las principales líneas directrices a considerar para incorporar al texto del PGCFJA'15 actualmente vigente. Las posibles modificaciones afectarían a todas las partes del Plan Contable: Marco Conceptual, Normas de Reconocimiento y Valoración, Cuentas Anuales, Cuadro de Cuentas y, Definiciones y Relaciones y Contables.

Básicamente, los cambios propuestos están motivados por tres circunstancias:

a) La actualización del PGCFJA'15 a las reformas de 2016 y 2021 del PGC'07 de la empresa privada que afecta, entre otros aspectos, a la definición del valor razonable, a la amortización del fondo de comercio y a las normas de registro y valoración de instrumentos financieros e ingresos con contraprestación.

b) La ampliación del ámbito subjetivo del PGCFJA'15 a los Consorcios y a las Agencias Públicas Empresariales. Algunas de estas entidades desarrollan actividades sometidas al impuesto de sociedades, por lo que se será necesario incluir una norma de reconocimiento y valoración específica, así como modificar el Cuadro de Cuentas, las Definiciones y Relaciones Contables y crear en las diferentes Cuentas Anuales los apartados necesarios para informar de este aspecto. Por otro lado, dada la heterogeneidad de las actividades desarrolladas por estos entes y su financiación (dentro de la que tiene una especial relevancia los fondos recibidos de la Junta de Andalucía), los/as encuestados/as y entrevistados/as consideraron que el PGCFJA'15 debería incorporar parte del contenido del PGCEPJA'10 para diferenciar claramente qué ingresos, derechos de cobro y obligaciones de pago proceden de las relaciones con la Junta de Andalucía. Esto supondría la inclusión de un número importante de cuentas en el Plan y de partidas en los Estados Contables.

c) La adaptación al PGCP'10 de la Administración General del Estado y a las diferentes Resoluciones de la IGAE supondría, por un lado, la incorporación de conceptos y de normas de reconocimiento y valoración relacionados con la gestión del presupuesto -gastos e ingresos presupuestarios-, la inclusión del Estado de Liquidación del Presupuesto como Cuenta Anual, la ampliación del contenido de la Memoria con la creación de notas específicas que informen de la situación de los presupuestos cerrados, del remanente de tesorería y de los gastos con financiación afectada. Por otro, supondría la incorporación de otras notas en la Memoria relativas a los costes de las actividades y a los indicadores económico-financieros, de ejecución presupuestaria y de gestión. Por último, la relevancia de las transferencias y subvenciones recibidas por estas entidades, así como de los bienes recibidos en régimen de cesión o adscripción, demandarían un desarrollo más exhaustivo de las respectivas normas de reconocimiento y valoración.

La identificación de estas directrices podría servir de base para la elaboración de un nuevo Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía que amplíe su contenido a la casuística de las Agencias Públicas Empresariales y de los Consorcios, que a su vez se actualice a las recientes reformas contables públicas y privadas y, además, permita una homogeneización e inclusión en un sólo texto del marco normativo contable. Todo ello mejorará la aplicación de la norma y redundará en una mayor calidad de la información a suministrar a terceros, lo que, en definitiva, aumentará la transparencia y favorecerá la rendición de cuentas ante el Parlamento, los órganos fiscalizadores externos y la sociedad en general. Así mismo, supondrá un ahorro en tiempo y en costes a los/as responsables de elaborar la contabilidad de todas las entidades sometidas a PGCFJA'15.

9. Limitaciones

La participación de los/as responsables económico-financieros/as de las Agencias Públicas Empresariales y de los Consorcios en el desarrollo de este proyecto de investigación es crucial, puesto que conforman uno de los principales usuarios de la norma contable.

No obstante, su participación en los cuestionarios ha sido limitada ya que, aunque hemos recibido un 58% de respuestas, la mitad de las preguntas incluidas en el Bloque 4, destinado a conocer las lagunas y limitaciones identificadas en el PGCFJA'15, estaban en blanco. Es posible que esto se deba a que 2021 es el primer ejercicio en el que deben aplicar dicho Plan y aún están inmersos en la comprensión de la aplicación GIRO. Ello parece haber limitado el tiempo y esfuerzo dedicado su estudio y comprensión. Además, sólo pudo entrevistarse a los/as responsables de 5 entidades, resultando infructuosos los intentos de contactar con el resto.

Por último, entendemos que un proyecto de esta envergadura demanda un plazo de ejecución más amplio del que hemos dispuesto para la realización de este trabajo.

10. Futuros desarrollos

En este trabajo hemos establecido algunas líneas directrices sobre las que basar una eventual reforma del PGCFJA'15 actualmente vigente.

Dicha reforma requiere un horizonte temporal más amplio del que hemos tenido para la ejecución de este trabajo y, obviamente, la participación de la Intervención General de la Junta de Andalucía, que es el regulador contable público de nuestra Comunidad Autónoma. También nos parece imprescindible que los/as responsables contables de los entes que conforman el ámbito subjetivo de la norma participen de forma activa en su proceso de modificación.

A este respecto, y en consonancia con una de las limitaciones puestas de manifiesto en el apartado anterior, entendemos que en un año podría reenviarse el cuestionario para conocer con mayor profundidad las lagunas del PGCFJA'15. Se espera que a partir de 2022 los/as responsables contables de los Consorcios y de las Agencias Públicas Empresariales tendrán una mayor experiencia en la aplicación del PGCFJA'15 y podrán aportar más en cuanto a las mejoras necesarias.

11. Textos legales consultados

Ley 3/2019, de 22 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2019, por la que se amplía el ámbito subjetivo del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía aprobado en 2015, extendiéndose su aplicación tanto a los Consorcios adscritos a la Administración de la Junta de Andalucía en aplicación de lo previsto en el apartado 3 del artículo 12 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, como a las Agencias Públicas Empresariales del artículo 68.1.b) de la citada Ley 9/2007.

Orden de 19 de febrero de 2015, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, por la que se regula la Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía.

Orden de 30 de marzo de 2015 de la Consejería de Hacienda y Administración Pública por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Financiera de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Agencias Administrativas y de Régimen Especial.

Orden de 7 de septiembre de 2020, de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea por la que se modifica la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 19 de febrero de 2015, por la que se regula la contabilidad pública de la Junta de Andalucía y la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 30 de marzo de 2015, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía y de sus Agencias Administrativas y de Régimen Especial.

Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

Orden EHA/3067/2011 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado.

Orden HFP/1970/2016, de 16 de diciembre, por la que se modifica el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

Orden HFP/169/2017 de 27 de febrero por la que se modifican la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, la Orden EHA/2025/2011 de 14 de julio y la Orden EHA/3067/2011.

Real Decreto 602/2016, por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Resolución de 2 de octubre de 2009, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles del Sector Público Andaluz, de las Agencias Públicas Empresariales y de las entidades asimiladas.

Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública de la Administración General del Estado.

Resolución de 22 de febrero de 2016 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se dictan normas de registro, valoración e información de los bienes de patrimonio histórico de naturaleza material a incluir en las cuentas anuales.

Resolución de 18 de julio de 2016 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se modifica la Resolución de 17 de noviembre de 2011 por la que se aprobó la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado.

Resolución de 28/05/2013 del ICAC sobre Normas de registro, valoración e información a incluir en la Memoria de las cuentas anuales sobre el inmovilizado intangible.

Resolución de 18/09/2013 del ICAC por la que se dictan Normas de Registro y Valoración e información a incluir en la Memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

12. ANEXOS

Anexo 1. Plan de trabajo

Teniendo en cuenta la ampliación del ámbito subjetivo del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía de 2015 y la necesidad de que el futuro nuevo texto contable contemple las particularidades y especialidades de los diferentes Consorcios y Agencias Públicas Empresariales, se hace imprescindible conocer sus respectivos objetos sociales, las problemáticas específicas de su funcionamiento y la casuística contable propia, entre otros aspectos. Para ello se revisará la documentación pertinente y se recabará la opinión de los/as responsables financieros de los Consorcios y Agencias Públicas Empresariales sobre su experiencia en la aplicación por primera vez del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía actualmente vigente (Actividades 1 y 3).

A su vez, se realizará un estudio pormenorizado y comparativo del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía, del Plan General de Contabilidad de las empresas privadas y del Plan General de Contabilidad Pública de la Administración General del Estado, así como de todas las reformas que dichos textos han sufrido (Actividad 2).

Teniendo en cuenta todo lo anterior se propondrán los cambios que se consideran oportunos en el vigente Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía para que, por un lado, pueda contemplar toda la casuística de las nuevas entidades que han entrado a formar parte de su ámbito subjetivo y, por otro, incorpore los nuevos desarrollos normativos contables producidos hasta la fecha de elaboración de la propuesta.

Para cada una de las tres actividades en las que se concreta el presente Plan de Trabajo se indica el objetivo a alcanzar y el producto final obtenido con su ejecución, así mismo se desglosan las tareas en las que cada actividad principal se divide y se concreta la temporalización.

ACTIVIDAD 1.- Estudio de las Agencias Públicas Empresariales y los Consorcios sometidos al régimen presupuestario de la Junta de Andalucía.

Objetivo. Estudiar pormenorizadamente cada una de las entidades y profundizar en su funcionamiento, las actividades que desarrollan y el conocimiento de su información contable.

Esta actividad se subdivide en las siguientes tareas:

- 1.1. Búsqueda de la información (del 22 de junio hasta el 30 de junio). Se recopilará información sobre los Consorcios y Agencias Públicas Empresariales.
- 1.2. Estudio de las CCAA, estatutos de creación y demás documentación relevante de cada entidad (del 1 julio al 15 de julio).
- 1.3. Informe preliminar (del 16 de julio al 31 de julio), en el que se procederá a identificar las operaciones más relevantes y los rasgos distintivos de cada una de las entidades que determinará el nuevo contenido a incluir en la propuesta de texto contable.

Ámbito temporal. Desde la fecha de la firma del contrato hasta el 31 de julio, se recopilarán las CCAA de las Agencias Públicas Empresariales y de los Consorcios sometidos al régimen presupuestario de la Junta de Andalucía, (<http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/servicios/fiscalizacion/rendicion/cuenta2019/cuenta/menu.htm>) y cualquier otra información relevante.

ACTIVIDAD 2.- Análisis comparativo del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía de 2015, con el marco normativo actual aplicable a las empresas privadas, por un lado, y con el marco normativo contable público, por otro. Haciendo un especial hincapié en las últimas reformas acontecidas en estos últimos.

Teniendo en cuenta que uno de los objetivos de los normalizadores contables públicos es conseguir el mayor grado de homogeneización posible de los marcos normativos aplicables, tanto entre las distintas administraciones públicas como de éstas con el sector privado, se realizará un doble análisis comparativo para determinar las normas públicas que han de ser actualizadas a tenor de los últimos cambios acontecidos en las normas contables, tanto del sector privado como del público.

Objetivo. Identificar las principales diferencias entre Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de 2015 con el Plan General de Contabilidad de 2007 y con el Plan General de Contabilidad Pública de la Administración General del Estado de 2010, para detectar las áreas a actualizar en el Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía.

Para conseguirlo se llevarán a cabo las siguientes tareas:

- 2.1. Análisis comparativo con la normativa contable privada (del 22 de junio al 15 de julio). Se comparará cada una de las partes del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía actual con el nuevo Plan General de Contabilidad de 2007 y con las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, e identificarán las concordancias y diferencias existentes.
- 2.2. Análisis comparativo con la normativa contable pública (del 22 de junio al 15 de julio). Se comparará cada una de las partes del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía actual con el Plan General de Contabilidad Pública de la Administración General del Estado y las modificaciones que éste haya sufrido, e identificarán las concordancias y diferencias existentes.

- 2.3. Informe final (del 16 de julio al 31 de julio). Partiendo de la información obtenida, se elaborará un Informe en el que se pongan de manifiesto las principales diferencias entre los planes contables y se identificarán los aspectos afectados por la reforma que se propone.

Ámbito temporal. Esta actividad se desarrollará desde la fecha de la firma del contrato hasta el 31 de julio.

ACTIVIDAD 3.- Cuestionario y entrevistas.

Las nuevas entidades que forman parte del ámbito subjetivo del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía han tenido que aplicar una norma contable nueva y diferente a la utilizada hasta 2019 en el caso de los Consorcios y hasta 2020 en el de las Agencias Públicas Empresariales. Por ello, estimamos relevante conocer tanto los problemas surgidos con la aplicación del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía, como las deficiencias o lagunas que los/as responsables de estas entidades han identificado en el texto contable de 2015.

Objetivo. Conocer cómo las entidades que han tenido que aplicar por primera vez el Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía de 2015, para identificar los problemas que han encontrado y las lagunas que han detectado, para proponer medidas que los subsanen.

- 3.1. Redacción cuestionario (del 1 de julio al 5 de julio). Con base en los resultados parciales alcanzados con las actividades 1 y 2, se procederá a la elaboración de un cuestionario que se remitirá a cada responsable económico-financiero de los Consorcios y Agencias Públicas Empresariales. La confección del cuestionario se ha ido realizando en las actividades anteriores, en esta tarea se concretará su redacción definitiva.
- 3.2. Difusión del cuestionario (del 6 de julio al 15 de julio). El cuestionario será remitido por e-mail a los/as Directores/as económico-financieros/as de las Agencias Públicas Empresariales y de los Consorcios. De la difusión electrónica se encargará el personal del IEHPA. El tiempo de duración de esta tarea es estimado, éste dependerá del ritmo al que se reciban las respuestas. Las demoras en las mismas podrán condicionar la fecha de finalización del trabajo.
- 3.3. Recepción de la información (del 16 de julio al 15 de septiembre). Durante este período se irán recibiendo los cuestionarios por e-mail. El tiempo de duración de esta tarea es estimado, éste dependerá del ritmo al que se reciban las respuestas. Las demoras en las mismas podrán condicionar la fecha de finalización del trabajo.
- 3.4. Tratamiento de la información contenida en el cuestionario (del 16 de septiembre al 30 de septiembre).
- 3.5. Entrevistas con los/as Directores/as Económico-financieros/as (del 1 de octubre al 31 de octubre). Para ampliar y matizar la información recabada a través de los cuestionarios se realizarán estas entrevistas semiestructuradas a los/as Directores/as económico-financieros/as de las Agencias Públicas Empresariales y los Consorcios que podrán ser en persona o telemáticas. La duración de esta tarea estará condicionada a la disponibilidad de los/as entrevistados/as.

3.6. Informe final (del 1 de noviembre al 15 de noviembre). Partiendo de la información obtenida en el análisis anterior y en todas las etapas previas, se elaborará un informe que comprenderá las principales líneas directrices sobre las que se podría abordar la reforma del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía actualmente vigente. Antes del informe definitivo, se enviará a lo largo de la primera quincena de noviembre un documento preliminar a los/as responsables del proyecto en el IEHPA, recibidos sus comentarios se redactará el informe final.

Ámbito temporal. Esta actividad se desarrollará desde el 1 de julio hasta el 15 de noviembre.

Anexo 3. Listado de Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

A fecha de elaboración de este informe las Resoluciones publicadas por el ICAC han sido:

Anteriores al 2007

- Resolución de 20 de enero de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario.
- Resolución de 25 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales.
- Resolución de 8 de febrero de 2006 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el registro, valoración e información de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero (parcialmente modificada).

Posteriores al 2007

- Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan Normas de Registro y Valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.
- Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan Normas de Registro y Valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.
- Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.
- Resolución de 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales.
- Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.
- Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

Anexo 4. Carta de presentación y cuestionario

Con la Ley 3/2019, de 22 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2019, se produjo una ampliación significativa del ámbito subjetivo del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía, incluyéndose tanto a los Consorcios adscritos a la Administración de la Junta de Andalucía, como a las Agencias Públicas Empresariales. Esta circunstancia junto con la necesaria actualización del texto contable a las recientes reformas contables en el ámbito privado y público plantea la necesidad de su revisión y modificación.

En este contexto, el Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía incluyó en la convocatoria del II Plan de Investigación Fundación Pública Andaluza la *Línea de actuación 1. Análisis de la sostenibilidad y la transparencia financiera y estrategias de racionalización del gasto*. A su vez, dentro de los proyectos de investigación adscritos a esta línea de actuación se contempla uno consistente en el desarrollo de una **“Propuesta de reforma del Plan General de Contabilidad que aplican la Administración General, las Agencias Administrativas, Agencias de Régimen Especial, Agencias Públicas Empresariales y Consorcios, sometidos al régimen presupuestario, incluyendo una propuesta de refundición de textos normativos sobre la materia”**.

Nuestro equipo de investigación ha sido el encargado de la elaboración de dicha propuesta.

La elaboración y difusión de este cuestionario responde a la creencia de que para redactar la propuesta de nuevo Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía es necesario contar con la opinión y la visión que los nuevos sujetos contables – Consorcios y Entidades Públicas Empresariales- que deben aplicarlo.

Para recabar la opinión de los diferentes Consorcios y Entidades Públicas Empresariales, en conjunción con los/as responsables del proyecto del IEHPA decidimos remitirles el presente cuestionario para que lo respondan y lo remitan al mail que el IEHPA les indicará.

Con posterioridad, una vez analizadas todas las respuestas, se procederá a la realización de entrevistas personales para profundizar y completar la información recibida, en el caso en que se crea necesario.

El cuestionario adjunto consta de cuatro bloques de preguntas, cada uno de ellos con un objetivo concreto:

Bloque I. Conocer las particularidades de las actividades que desarrolla la entidad y la tipología de ingresos.

Bloque II. Identificar las principales fuentes de financiación y su tratamiento contable.

Bloque III. Profundizar en la situación de los bienes que utilizan en el desarrollo de su actividad.

Bloque IV. Detectar las limitaciones y problemas derivados por la aplicación del vigente Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía.

Les agradecemos su disponibilidad y su colaboración.

BLOQUE I. INFORMACIÓN GENERAL

Objetivo: Identificar la entidad, las actividades que desarrollan y los principales ingresos que obtiene.

1. Nombre de la entidad:
2. Nombre, cargo y e-mail de la persona que responde:
3. Señale cuáles son las actividades desarrolladas por la entidad:
 - a) Venta y/o prestación de servicios a terceros:
 - a.1. Con contraprestación directa.
 - a.2. Sin contraprestación.
 - b) Concesión de subvenciones a terceros.
 - c) Realización de actividades encargadas por la Junta de Andalucía u otras Administraciones Públicas, sin que medie contrato mercantil:
 - c.1. Gestora en la construcción de inmovilizados para la Junta de Andalucía u otras Administraciones Públicas.
 - c.2. Gestora en la adquisición de inmovilizados para la Junta de Andalucía u otras Administraciones Públicas.
 - c.3. Constructora de inmovilizados para la Junta de Andalucía u otras Administraciones Públicas.
 - d) Servicios varios prestados. Indique cuáles.
 - e) Otras. Indique cuáles.
4. ¿Desarrolla actividades que tributan por Impuesto de Sociedades? En caso afirmativo, indique cuáles.
5. ¿Debe consolidar sus Cuentas Anuales? En caso afirmativo, indique las entidades con las que consolida.
6. ¿Realiza operaciones con partes vinculadas? En caso afirmativo, identifique la parte vinculada e indique la naturaleza de tales operaciones.
7. Si entre las actividades que desarrolla la entidad se encuentra la concesión de subvenciones a terceros, señale con qué situación se identifica:
 - a) La entidad que Vd. dirige recibe un montante de fondos de forma genérica para financiar el desarrollo de su actividad, entre las cuales está la concesión de subvenciones a terceros.
 - b) La entidad que Vd. dirige recibe un montante de fondos de la Junta de Andalucía u otras Administraciones Públicas para que se los transfiera a los beneficiarios últimos. En este caso la entidad es una mera intermediaria entre una Administración Pública y un tercero.EN CUALQUIERA de los casos anteriores a) y b) indique las actuaciones que acomete en este sentido:
 - a) La entidad determina las condiciones de concesión.
 - b) La entidad supervisa el proceso de concesión y justificación por parte del beneficiario.
 - c) La entidad sólo se limita a pagar al beneficiario, pero no tiene capacidad para resolver la concesión.

BLOQUE II. FUENTES DE FINANCIACIÓN E INGRESOS

Objetivo: Identificar la financiación recibida de la Junta de Andalucía u otras Administraciones Públicas y la tipología de ingresos, así como el tratamiento contable aplicado.

8. Indique cuáles son las fuentes de financiación recibidas de la Junta de Andalucía u otras Administraciones Públicas y el peso específico –aproximado- que posee cada una con respecto al total de la financiación externa recibida:
 - a) Encargos de ejecución.
 - b) Subvenciones corrientes.
 - c) Subvenciones de capital.
 - d) Transferencias de financiación de capital.
 - e) Transferencias de financiación de explotación.
 - f) Otras. Indique cuáles.
9. Indique, si así lo hace, a qué tipo de financiación ajena recurre:
 - a) Préstamos con entidades financieras.
 - b) Emisión de obligaciones y bonos.
 - c) Instrumentos de cobertura.
 - d) Instrumentos derivados.
10. En el caso que desarrolle actividades de venta de bienes y/o prestación de servicios, ¿quién o quiénes son sus receptores?:
 - a) Junta de Andalucía.
Además, indique si la venta o prestación se realiza:
 - i. Con contraprestación directa y relacionada.
 - ii. Sin contraprestación directa y relacionada.
 - b) Usuarios o beneficiarios particulares.
Además, indique si la venta o prestación se realiza:
 - i. Con contraprestación directa y relacionada.
 - ii. Sin contraprestación directa y relacionada.
11. Con relación a los ingresos reconocidos en su Cuenta de Pérdidas y Ganancias en el epígrafe “Importe neto de la cifra de negocios”:
 - a) Indique qué tipo de ingresos se incluyen en dicho epígrafe.
 - b) Señale en qué momento procede a su contabilización.
 - c) ¿Existe algún contrato específico por el que su entidad esté obligada a vender el bien o prestar el servicio?
 - d) ¿La venta y/o prestación se realiza de forma puntual o de forma continuada en el tiempo?
 - e) Especifique cómo se determina la cuantía de dichos ingresos. Señale en qué norma de valoración se fundamenta.

12. Con relación a los ingresos reconocidos en su Cuenta de Pérdidas y Ganancias en el epígrafe “Subvenciones de explotación”, señale:
- ¿En qué momento procede a su contabilización?
 - ¿Cómo determina la cuantía de dichos ingresos?
 - ¿Quién es la entidad concedente de la subvención?
13. En el caso de los derechos de cobro frente a la Junta de Andalucía u otras Administraciones Públicas:
- Indique las cuentas (código y nombre) que se utilizan para el reconocimiento de los derechos de cobro.
 - Señale el momento en el que contabilizan los derechos de cobro.
 - Indique qué tratamiento contable otorga a aquellos derechos de cobro que tiene frente a la Junta de Andalucía, pero que aún no se encuentran en fase OP.

BLOQUE III. SITUACIÓN DE LOS BIENES

Objetivo: Tratamiento contable de los activos no corrientes

14. Los activos que utilizan para el desarrollo de su actividad, ¿en qué situación jurídica se encuentran?
- Son de su propiedad.
 - Los tienen alquilados.
 - Los han adquirido por arrendamiento financiero.
 - Se los han cedido/adscrito su uso.

En caso afirmativo, indique la entidad cedente y el tiempo de la cesión/adscripción.

15. ¿Cómo los han reconocido contablemente? Indique la razón de dicho tratamiento contable.
16. ¿Gestionan la adquisición o construcción de bienes que posteriormente transferirán a otros entes o empresas públicas de la Junta de Andalucía?
- En caso afirmativo,
- ¿Cómo los han reconocido contablemente?
 - ¿En qué norma se han basado para reconocerlos contablemente así?
17. ¿Adquieren o construyen bienes que posteriormente transferirán a otros entes o empresas públicas de la Junta de Andalucía?
- En caso afirmativo,
- ¿Cómo los han reconocido contablemente?
 - ¿En qué norma se han basado para reconocerlos contablemente así?

18. ¿Cuentan con bienes no reconocidos en Balance?

En caso afirmativo:

- a) Indique la razón por la que no los han reconocido.
- b) Señale la norma contable en la que han basado su decisión.

19. Indique si cuenta con activos financieros. En caso afirmativo, señale de qué tipo son y a qué categorías los han adscrito.

BLOQUE IV. APLICACIÓN DEL PLAN GENERAL CONTABILIDAD FINANCIERA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA

Objetivo: Conocer las particularidades de la aplicación del PGC FINANCIERA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA

20. Después de aplicar el PGC FINANCIERA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA para la elaboración de la información contable, con carácter general:

- a) Indique los problemas a los que se han enfrentado con la aplicación de dicho PGC.
- b) Indique las lagunas o deficiencias identificadas en el texto de dicho plan.

CON RESPECTO A LAS NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DEL PGC FINANCIERA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA Y CONSIDERANDO LAS ACTIVIDADES QUE DESARROLLA LA ENTIDAD QUE DIRIGE:

21. ¿Qué normas considera más relevantes?

22. ¿Cree necesario profundizar y detallar más el contenido de dichas normas? ¿En qué sentido?

23. ¿Qué normas de valoración les resultan más difíciles de cumplir estrictamente? ¿Por qué les resulta difícil dicho cumplimiento?

24. ¿Qué lagunas han encontrado en las normas de valoración a la hora de aplicar el PGC FINANCIERA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA?

25. ¿Qué resoluciones del ICAC o de la IGAE han cubierto lagunas no reguladas por el PGC FINANCIERA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA?

CON RELACIÓN A LA INFORMACIÓN CONTENIDA EN LAS CUENTAS ANUALES:

26. Indique las deficiencias que ha encontrado en la estructura y el contenido del Balance.

27. ¿Qué opinión le merece la presentación de los ingresos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, principalmente en las categorías de importe neto de la cifra de negocios, subvenciones a la explotación y subvenciones de capital transferidas a resultado? Justifique su respuesta.

28. Con respecto al Estado de Flujos de Efectivo, y más concretamente en referencia al método de cálculo de los flujos de efectivo de la gestión corriente ¿prefiere el método indirecto o el método directo?

29. La inclusión en el sistema de Contabilidad Pública por tener presupuesto limitativo le lleva a la obligación de elaborar el Estado de Liquidación del Presupuesto del Ejercicio:
- ¿Considera útil la información que se contiene en él?
 - ¿Cree necesaria la inclusión de dicho Estado en el Plan General de Contabilidad de la Junta de Andalucía actualmente vigente?
 - ¿Ha elaborado el Estado de Liquidación del Presupuesto?
En caso afirmativo, ¿ha tenido algún problema en su elaboración?
30. Con respecto a la Memoria:
- ¿Ha tenido problemas en cumplimentar algún apartado? Indique cuáles y por qué.
 - ¿Cree necesario incluir algunas notas adicionales a las contempladas en el texto del Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía? Indique cuáles.
 - ¿Considera excesivo el contenido de la Memoria? En caso afirmativo, ¿qué notas eliminaría?
31. ¿Considera necesario incluir en la Memoria nota/s relativa/s a la identificación de los costes de las actividades?
32. ¿Considera necesario y útil incluir en la Memoria nota/s que incluya/n indicadores financieros?
33. ¿Considera necesario y útil incluir en la Memoria nota/s que incluya/n indicadores de ejecución presupuestaria?
34. ¿Considera necesario y útil incluir en la Memoria nota/s que incluya/n información sobre presupuestos cerrados?
35. ¿Considera necesario y útil incluir en la Memoria una nota que incluya información sobre el Remanente de Tesorería?
36. ¿Considera necesario y útil incluir en la Memoria una nota que incluya información sobre los gastos de ejecución plurianual?

CON RELACIÓN AL CUADRO DE CUENTAS DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD:

37. Indique aquellas cuentas que, a su juicio, pueden conducir a confusión o no son suficientemente representativas de las operaciones que realiza la entidad que dirige.
38. Señale las cuentas y subcuentas que han desarrollado en su entidad para poder reflejar su propia problemática contable y que en su opinión deberían incluirse en el cuadro de cuentas.

Anexo 5. Frecuencias de respuestas sobre algunas cuestiones de los Bloques 1, 2 y 3

	SI	No contesta/ Nada que aportar
3. ¿QUÉ TIPO DE ACTIVIDADES REALIZAN?		
Realizan servicios con contraprestación directa y relacionada	11	8
Realizan servicios sin contraprestación	3	16
Realizan actividades de concesión de subvenciones a terceros	6	13
Actúan como gestora en la construcción y/o en la adquisición de bienes para la Junta de Andalucía	5	14
Otras actividades (encargos a medio propio, formación, contratos colaboración)	2	17
4. ¿SU ACTIVIDAD ESTÁ SOMETIDA A IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS?		
	8	11
5. ¿CONSOLIDA LAS CUENTAS ANUALES?		
	0	19
6. ¿REALIZAN OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS?		
	4	15
11.d. ¿LOS SERVICIOS SE PRESTAN DE FORMA CONTINUADA?		
	15	4
8. INDIQUE LAS PRINCIPALES FUENTES DE FINANCIACIÓN		
Transferencias de financiación de capital	18 ⁽¹⁾	1
Transferencias de financiación de explotación	16 ⁽²⁾	3
Subvenciones de capital, Fondos FEDER, Fondos de la Federación de Municipios y Provincias	5 ⁽³⁾	14
Subvenciones de explotación	5 ⁽⁴⁾	14
Ingresos propios	6 ⁽⁵⁾	13
Encargos de ejecución	5 ⁽⁶⁾	14
Canon de la concesionaria del servicio	1 ⁽⁷⁾	18
Préstamos de entidades financieras	3	
14. SITUACIÓN DE LOS ACTIVOS		
Los activos se han adquirido en propiedad	14	5
Los activos se han arrendado por leasing -arrendamiento financiero	1	18
Los activos se han alquilado -arrendamientos operativos-	6	13
Los activos se han recibido en régimen de cesión o adscripción	8	11

(1) Sólo 3 casos indican que la relevancia de estas transferencias sobre el total percibido supera el 60%

(2) Salvo en 2 entidades, en el resto representan más del 80% de la financiación recibida.

(3) No superan en ningún caso el 5% de la financiación total.

(4) Residual en un caso y en torno al 40% en el resto.

(5) En 4 entidades representan casi la totalidad de la financiación.

(6) En 3 casos no superan el 8%

(7) Representa el 100% de la financiación.

Fuente: Elaboración propia.

Anexo 6. Datos del equipo de investigación

Nombre y Apellidos Categoría Departamento Universidad	Tipo de participación	Acrónimo
Bernabé Escobar Pérez. Catedrático de Universidad. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla.	Investigador	BEP
Silvia Fresneda Fuentes. Profesora Titular de Universidad. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla.	Investigadora principal	SFF
Joaquina Laffarga Briones. Catedrática de Universidad. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla.	Investigadora	JLF
Francisco José Alcaraz Quiles. Profesor Titular de Universidad. Departamento de Contabilidad y Gestión. Universidad de Málaga.	Investigador	FJA
Sergio Manuel Jiménez Cardoso. Profesor Titular de Universidad. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla.	Investigador	SJC
María del Mar Miras Rodríguez. Profesora Titular de Universidad. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla.	Investigadora	MMR
Daniel Sánchez Toledano. Profesor Titular de Universidad. Departamento de Contabilidad y Gestión. Universidad de Málaga.	Investigador	DST

trabajo de inversión
ti
ga
ción

IEHPA

F.P.A. INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE LA
HACIENDA PÚBLICA DE ANDALUCÍA, M.P.