

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

12561 Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la instrucción de contabilidad para la Administración Institucional del Estado.

La Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP), establece su carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas y su aplicación obligatoria por parte de las entidades integrantes del sector público administrativo estatal; aplicación que, según se preceptúa en su disposición final única, se deberá producir a partir del 1 de enero de 2011.

Este nuevo PGCP, que sustituye al aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, presenta sustanciales diferencias con este último. Entre estas diferencias, y al margen de las que afectan al marco conceptual de la contabilidad, el cuadro de cuentas y las normas de reconocimiento y valoración, adquieren especial relevancia las que se dan en el contenido de las «cuentas anuales» a las que el PGCP de 2010 dedica su tercera parte.

El nuevo contenido de las cuentas anuales del PGCP de 2010 hace necesaria la revisión de las disposiciones que, al amparo de lo previsto en el artículo 124 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, se han dictado por el Ministro de Hacienda para regular contenido de las cuentas anuales a rendir al Tribunal de Cuentas y los procedimientos a través de los que se ha de efectuar dicha rendición, por lo que se refiere a los agentes del sector público estatal que deban aplicar los principios contables públicos; es decir, para el caso las entidades que conforman el sector público administrativo estatal que se vean afectadas por la aparición del PGCP de 2010.

En este mismo sentido la propia Orden EHA/1037/2010 de aprobación del PGCP establece en su disposición transitoria cuarta que «las adaptaciones del PGCP anterior y otras disposiciones de desarrollo contable aplicables a las entidades del sector público administrativo estatal en vigor a la fecha de publicación de esta Orden, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo establecido en la misma hasta que, en su caso, se aprueben las nuevas adaptaciones o disposiciones de desarrollo».

Entre las entidades que pertenecen al sector público administrativo estatal figuran los Organismos Autónomos a que se refiere el apartado b) del artículo 2.1 de la Ley General Presupuestaria, las Agencias Estatales y determinadas entidades de las previstas en los apartados g) y h) del mencionado artículo.

Todas estas entidades, que configuran lo que se conoce como Administración Institucional del Estado, vienen ajustando su contabilidad a lo previsto en la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996; además, en cuanto a la rendición de cuentas, también todas ellas están sujetas a lo previsto en la Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo, por la que se regula el procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales para las entidades estatales de derecho público a las que sea de aplicación la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado.

Estas dos disposiciones constituyen el marco contable general de la Administración Institucional del Estado y, tal y como se señaló anteriormente, deben ser objeto de revisión con la aparición del nuevo PGCP. Dicha revisión, que en principio podría limitarse a introducir en ambas órdenes las correcciones que se deriven de las novedades que aporta dicho PGCP, se ha aprovechado para hacer un cambio más en profundidad

incorporando otras modificaciones cuyo origen no está vinculado a la aparición del nuevo PGCP; en concreto, estas otras modificaciones pueden quedar extractadas en los siguientes puntos:

– La actualización de las referencias normativas que se contienen en la Instrucción de Contabilidad, fundamentalmente por lo que se refiere al ámbito presupuestario, ya que en ésta se mantienen las que se hicieron en su momento al Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de 1988, careciendo las mismas de sentido desde la aparición en 2003 de la actual Ley General Presupuestaria.

– La aglutinación en el nuevo marco normativo de todas las modificaciones que, con el transcurso de los años, se han ido introduciendo en las referidas disposiciones y que se mantuviesen vigentes en la actualidad.

– La refundición en una única norma de las dos disposiciones, de forma que, al igual que se hizo en su momento para la Administración General del Estado en su Instrucción de Contabilidad del año 2002, dentro de la propia Instrucción de Contabilidad quede recogida la regulación relativa a la obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales.

Teniendo en cuenta el alcance de las modificaciones derivadas de la aparición del nuevo PGCP, sobre todo por lo que se refiere a la regulación de las cuentas anuales, así como estas otras modificaciones a las que se ha hecho referencia, se ha considerado necesario elaborar una nueva Instrucción de Contabilidad, tal y como aconsejan en estos casos las Directrices de técnica normativa.

Esta nueva Instrucción de Contabilidad, aunque mantiene la estructura de la anterior Instrucción de 1996 y conserva también parte de su contenido (todo aquello que no se ha visto afectado por la aparición del PGCP de 2010), presenta las siguientes variaciones de carácter sustantivo:

– Eliminación de la posibilidad de modelos contables descentralizados, al no preverse esta situación en el nuevo PGCP.

– Obligatoriedad por parte de las entidades integrantes de la Administración Institucional del Estado cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo de la aplicación del Sistema de Información Contable centralizado en la IGAE, proporcionado por dicho centro directivo, salvo autorizaciones expresas de la propia IGAE ante situaciones debidamente justificadas, para así, de esta forma, trasladar a esta norma de carácter general lo establecido en la disposición adicional segunda de la Orden EHA/1160/2010, de 29 de abril, por la que se modifican diversas disposiciones de naturaleza contable.

– Una nueva regulación de las cuentas anuales que presenta como característica más relevante la remisión que se hace a las cuentas anuales que se establecen en el PGCP, reseñándose únicamente las especialidades que van a presentar estas cuentas, en relación con las del PGCP, como consecuencia de las especificidades de las entidades a las que va dirigida la Instrucción. Es decir, no se efectúa una descripción detallada de la información que han de contener las cuentas anuales (no existe un Anexo equivalente al que, en la Instrucción de 1996, recogía los modelos de cuentas anuales), incorporándose únicamente la regulación concreta de esas especialidades que van a presentar por tratarse de cuentas de entidades pertenecientes al ámbito de la Administración Institucional del Estado.

– Incorporación de la regulación relativa al procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales, dedicándose, al efecto, un Título específico de la Instrucción, en concreto el Título V, que en la Instrucción de 1996 no figuraba al ser esta regulación objeto de una norma diferenciada (Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo, y con anterioridad Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de junio de 2000).

La Instrucción de Contabilidad que ahora se aprueba sustituye a la aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996 y a la Orden

EHA/777/2005 de 21 de marzo, y, de acuerdo con lo previsto en el artículo único de esta Orden, será de aplicación obligatoria por los Organismos Autónomos del Estado, las Agencias Estatales y el resto de entidades que conforman la Administración Institucional del Estado.

Además del artículo a que se refiere el párrafo anterior, esta Orden incluye una disposición adicional, cinco disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y una última disposición final.

La disposición adicional única incorpora en esta Orden la figurada como tal en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996 por la que se aprobó la anterior Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, a efectos de mantener la regulación relativa al tratamiento de los «reintegros de pagos indebidos», que sigue manteniendo su vigencia.

Con la disposición transitoria primera se posibilita la utilización de las cuentas previstas en el nuevo PGCP para la realización del asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2011, habilitando esta opción no contemplada en la disposición transitoria primera de la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el PGCP, a efectos de dar un mayor margen de maniobra a las entidades que han de aplicar la nueva normativa contable que se aprueba por esta Orden. También se establece la información adicional que se habrá de incluir en la Memoria de las cuentas anuales por parte de las entidades que ejerciten dicha opción.

En la disposición transitoria segunda se establecen, de forma provisional, los criterios para diferenciar, en el balance y en la cuenta del resultado económico patrimonial, las operaciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, hasta que se definan por Orden del Ministro de Economía y Hacienda las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas del Sector Público, en la que se concreten los conceptos de grupo de entidades, entidades multigrupo y entidades asociadas, tal y como se prevé en el propio PGCP.

Con la disposición transitoria tercera se permite que, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2011, figure agrupada determinada información relativa al inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible, salvaguardando, de esta forma, posibles discontinuidades que se pudiesen presentar en el Sistema de Información Contable de las entidades que han de aplicar la nueva Instrucción de Contabilidad como consecuencia de los cambios que se deban introducir para pasar del PGCP de 1994 al PGCP DE 2010.

La disposición transitoria cuarta traslada a esta norma lo que ya figuraba recogido para la Administración Institucional del Estado en la disposición adicional cuarta de la Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo, respecto a la forma de obtener la información a incluir en el «balance de resultados e informe de gestión» que figura en el epígrafe 6 de la nota 23 de la Memoria de las cuentas anuales, en tanto no se asuma el seguimiento de los objetivos presupuestarios en el propio Sistema de Información Contable.

La disposición transitoria quinta excepciona de las cuentas anuales de los ejercicios 2011 y 2012 la información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión, a efectos de facilitar un periodo de tiempo razonable que permita la implantación de una adecuada contabilidad de costes por parte de las entidades que han de aplicar la nueva Instrucción de Contabilidad.

La disposición derogatoria única deja sin efecto todas aquellas normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la nueva Instrucción de Contabilidad, haciéndose una referencia explícita a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 1 de febrero de 1996, que aprobó la anterior Instrucción de Contabilidad y a la Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo, por la que se regula el procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales, con excepción, en este último caso, de lo previsto en su disposición adicional segunda que mantiene su vigencia.

Por último, la disposición final única establece la entrada en vigor de la presente Orden el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, con aplicación

a las cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2011. No obstante, en sintonía con lo establecido en la disposición adicional segunda de la Orden EHA/1160/2010, de 29 de abril, por la que se modifican diversas disposiciones de naturaleza contable, se prorroga al 1 de enero de 2012 la obligatoriedad en la aplicación del Sistema de Información Contable centralizado en la IGAE que se establece la regla 13 de la Instrucción de Contabilidad.

La aprobación de esta Orden se realiza a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, de acuerdo con las competencias que a dicho Centro Directivo le otorga el artículo 125.1.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, para promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en materia contable atribuida al Ministro de Hacienda (actual Ministra de Economía y Hacienda) por esta Ley.

El artículo 124.b) de la Ley General Presupuestaria, atribuye al Ministro de Hacienda (actual Ministra de Economía y Hacienda), a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, la competencia para determinar los criterios generales de registro de datos, presentación de la información contable, contenido de las cuentas anuales que deben rendirse al Tribunal de Cuentas y los procedimientos de remisión de las mismas regulando, a tales efectos, la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

En su virtud, dispongo:

Artículo único. *Aprobación de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado.*

Se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, cuyo texto se inserta a continuación, que será de aplicación obligatoria para las siguientes entidades:

- a) Los Organismos Autónomos a que se refiere el apartado b) del artículo 2.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- b) Las Agencias Estatales y demás entidades a las que se refieren los apartados g) y h) del mencionado artículo que, según lo previsto en el artículo 3 de dicho texto legal, formen parte del sector público administrativo.

Disposición adicional única. *Reintegros de pagos indebidos.*

1. Las entidades que apliquen la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado que se aprueba por la presente Orden, y cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo, imputarán las cantidades reintegradas como consecuencia de pagos presupuestarios realizados indebidamente de acuerdo con las normas que se contienen en esta disposición adicional, siempre que en la normativa presupuestaria específica por la que se rijan no se disponga otro tipo de tratamiento para los reintegros de pagos indebidos.

2. Los reintegros de presupuesto corriente se imputarán al propio presupuesto de gastos con cargo al que se hubiesen reconocido las respectivas obligaciones, minorando el importe de éstas así como el de los correspondientes pagos.

Cuando sea necesario reponer crédito o saldos en las fases de gestión presupuestaria anteriores al reconocimiento de la obligación se deberán efectuar las operaciones de anulación que correspondan en función del alcance de dicha reposición.

A los efectos previstos en los párrafos anteriores tendrán la consideración de reintegros de presupuesto corriente aquéllos en los que el reconocimiento de la obligación, su pago y el reintegro se produzcan en el mismo ejercicio presupuestario.

3. Los reintegros de presupuestos cerrados se considerarán como un recurso más de la entidad, imputándose al presupuesto de ingresos del ejercicio en que se efectúe el correspondiente reconocimiento del derecho.

A estos efectos, tendrán la consideración de reintegros de presupuestos cerrados aquéllos cuyo cobro, o derecho de cobro, se produzca, o nazca, en un ejercicio posterior a aquél en que se reconoció la obligación.

4. La información a suministrar relativa a obligaciones reconocidas y pagos realizados del presupuesto corriente que se contenga en las cuentas anuales que se regulan en el Título IV de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado que se aprueba por la presente Orden, deberá entenderse referida a sus valores netos, es decir, una vez deducidos los importes correspondientes a los reintegros de presupuesto corriente, así como los de cualquier tipo de anulación, que se hubiesen producido desde el inicio del ejercicio hasta el fin del periodo a que dicha información se refiera.

Disposición transitoria primera. *Asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2011.*

Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 1.a) de la disposición transitoria primera, «Reglas para la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública en el primer ejercicio de su aplicación», de la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, las entidades a las que es de aplicación la Instrucción que se aprueba por esta Orden podrán realizar el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2011 utilizando directamente las cuentas previstas en dicho Plan.

Cuando se ejercite la opción contemplada en el párrafo anterior, en el apartado de la memoria relativo a «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», a que se refiere la disposición transitoria tercera de la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, se incorporará el asiento de apertura del ejercicio 2011 realizado con las cuentas previstas en el Plan General de Contabilidad Pública de 2010 y el asiento de cierre del ejercicio 2010 con las cuentas del Plan General de Contabilidad Pública vigente hasta dicha fecha.

Disposición transitoria segunda. *Definición de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.*

En tanto no se apruebe la Orden del Ministro de Economía y Hacienda por la que se establezcan las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas del Sector Público, en la que se definirán los conceptos de grupo de entidades, entidades multigrupo y entidades asociadas, se considerarán:

- Entidades del grupo aquéllas en las que la entidad contable tenga una participación directa o indirecta en su capital social o patrimonio superior al 50%.
- Entidades multigrupo aquéllas no incluidas en el grupo, gestionadas por una o varias entidades del mismo, que participan en su capital social o patrimonio, conjuntamente con otras entidades ajenas al grupo.
- Entidades asociadas aquéllas no incluidas en el grupo, en las que algunas o varias entidades del grupo ejercen una influencia significativa por tener una participación en su capital social o patrimonio, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que existe dicha influencia significativa cuando dichas entidades del grupo poseen al menos, el 20% del capital o patrimonio de la entidad que no pertenece al grupo.

Los conceptos anteriores se tendrán en cuenta a los efectos de clasificar las inversiones que se realicen por la entidad contable en el patrimonio de otras entidades.

Asimismo, se considerarán créditos y deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, y gastos e ingresos con entidades del grupo multigrupo y asociadas, respectivamente, en el balance y en la cuenta del resultado económico patrimonial de la entidad, aquéllos que se deriven de las operaciones que realice la entidad contable tanto con la Administración General del Estado como con las entidades definidas en el párrafo anterior.

Por último, se considerará entidad propietaria de la entidad contable a la Administración General del Estado.

Disposición transitoria tercera. *Información sobre el inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.*

Para el ejercicio 2011, la información relativa al análisis del movimiento durante el ejercicio de cada una de las partidas de balance incluidas en los epígrafes relativos a inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, que se contiene respectivamente en las notas 5, 6 y 7 de la Memoria de las cuentas anuales, se podrá presentar agrupando en un único importe, las entradas y los aumentos por traspasos de otras partidas, por un lado, y las salidas y las disminuciones por traspasos a otras partidas, por otro lado.

Disposición transitoria cuarta. *Balance de resultados e informe de gestión.*

En tanto no se asuma el seguimiento de los objetivos presupuestarios en el propio Sistema de Información Contable a que se refiere el Capítulo I del Título II de la Instrucción que se aprueba por esta Orden, la información a incluir en el «balance de resultados e informe de gestión» que figura en el epígrafe 6 de la nota 23 de la Memoria de las cuentas anuales, según se establece en la regla 27 de la Instrucción que se aprueba por esta Orden, se facilitará por los gestores obteniéndose la misma a través de sus sistemas de gestión.

Disposición transitoria quinta. *Información sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión.*

Hasta las cuentas anuales que correspondan al ejercicio 2013, las entidades a las que es de aplicación la Instrucción que se aprueba por esta Orden no tendrán la obligación de incluir la «información sobre el coste de las actividades» y los «indicadores de gestión» que conforman las notas 25 y 26 de la Memoria.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la Instrucción de Contabilidad que se aprueba por esta Orden.

2. En particular quedan derogadas las siguientes:

– Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado.

– Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo, por la que se regula el procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales para las entidades estatales de derecho público a las que sea de aplicación la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, salvo lo previsto en su disposición adicional segunda que mantiene su vigencia.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente Orden entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, siendo aplicable a las cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2011.

No obstante, lo previsto en el punto 2 de la regla 13 de la Instrucción que se aprueba por esta Orden, en cuanto a la aplicación del Sistema de Información Contable centralizado en la Intervención General de la Administración del Estado, entrará en vigor el día 1 de enero de 2012.

Madrid, 14 de julio de 2011.–La Vicepresidenta del Gobierno de Asuntos Económicos y Ministra de Economía y Hacienda, Elena Salgado Méndez.

INSTRUCCIÓN DE CONTABILIDAD PARA LA ADMINISTRACIÓN INSTITUCIONAL DEL ESTADO

ÍNDICE

Preámbulo

Título I. Principios Generales.

Capítulo I. La contabilidad de la Administración Institucional del Estado.

Regla 1. Ámbito de aplicación.

Regla 2. Entidades contables.

Regla 3. Aplicación del Plan General de Contabilidad Pública.

Regla 4. Ejercicio contable.

Capítulo II. De la información contable y sus destinatarios.

Regla 5. Destinatarios de la información contable.

Regla 6. Garantes de la información contable.

Regla 7. De la rendición de cuentas.

Regla 8. Conservación de la información contable.

Título II. Del sistema de información contable.

Capítulo I. El Sistema de Información Contable.

Regla 9. Definición.

Regla 10. Objeto.

Regla 11. Fines.

Regla 12. Organización del Sistema.

Regla 13. Soporte informático.

Capítulo II. Funciones y competencias contables.

Regla 14. Competencias de la Intervención General de la Administración del Estado.

Regla 15. Competencias de la entidad contable.

Título III. De los datos a incorporar al sistema de información contable.

Capítulo I. Justificantes de las operaciones.

Regla 16. Justificación.

Regla 17. Medios de justificación.

Regla 18. Archivo y conservación de los justificantes.

Capítulo II. Incorporación de datos al sistema.

Regla 19. Soporte de las anotaciones contables.

Regla 20. Registro en el Sistema.

Regla 21. Autorización y custodia.

Regla 22. Toma de razón.

Título IV. De la información a obtener del sistema de información contable.

Capítulo I. Normas generales.

Regla 23. Tipos de información.

Regla 24. Soporte de la información.

Capítulo II. Cuentas anuales.

Regla 25. Delimitación.

Regla 26. Contenido de las cuentas anuales.

Regla 27. Especialidades de las cuentas anuales.

Regla 28. Información complementaria a las cuentas anuales.

Capítulo III. Otra información contable.

Regla 29. Delimitación.

Regla 30. Información a enviar a la Intervención General de la Administración del Estado.

Regla 31. Información relativa al Avance de Liquidación del Presupuesto del ejercicio corriente.

Título V. Procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales.

Regla 32. Requisitos de seguridad en los procedimientos.

Regla 33. Obtención de las cuentas anuales.

Regla 34. Formulación y puesta a disposición de la Intervención General de la Administración del Estado de las cuentas anuales.

Regla 35. Del informe de auditoría.

Regla 36. Aprobación y remisión a la Intervención General de la Administración del Estado de las cuentas anuales.

Regla 37. Remisión de las cuentas anuales al Tribunal de Cuentas.

Regla 38. Publicación de las cuentas anuales.

Anexo I. Nota 10 de la memoria: Pasivos financieros.

Anexo II. Nota 18 de la memoria: Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial.

Anexo III. Modelo de balance de resultados e informe de gestión.

Preámbulo

I. Antecedentes

La realización en régimen de descentralización funcional de algunas de las actividades de ejecución o gestión reservadas a la Administración General del Estado ha venido siendo una constante desde mediados del siglo pasado.

Esta descentralización funcional tradicionalmente se ejercía por los Organismos Autónomos del Estado, que se definieron en la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas, de 26 de diciembre de 1958, como «Entidades de Derecho Público creadas por la Ley, con personalidad jurídica y patrimonio propios, independientes de los del Estado, a quienes se encomienda expresamente en régimen de desconcentración, la organización y administración de algún servicio público y de los fondos adscritos al mismo, el cumplimiento de actividades económicas al servicio de fines diversos y la administración de determinados bienes del Estado, ya sean patrimoniales o de dominio público».

Hasta el año 1977, momento en que aparece la primera Ley General Presupuestaria del período democrático (Ley 11/1977, de 4 de enero), el marco presupuestario, financiero, fiscalizador y contable de los Organismos Autónomos del Estado estaba constituido por la citada Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas y por la antigua Ley de Administración y Contabilidad de 20 de febrero de 1850. Con esta regulación, la contabilidad, basada en el método de partida simple, limitaba su ámbito objetivo a la ejecución del Presupuesto y se enfocaba, fundamentalmente, a la rendición de cuentas y al control de legalidad.

Esta Ley General Presupuestaria de 1977, que supuso el primer paso en la trascendental evolución que años después experimentó la contabilidad de las administraciones públicas, en general, y la de los Organismos Autónomos del Estado, en particular, sentó los principios básicos de la reforma que, en líneas generales, pueden quedar resumidos en los siguientes puntos:

- Sistematización y racionalización de las normas presupuestarias, generalizándose su aplicación a todos los agentes integrantes del todavía reducido sector público estatal.

- Diferenciación de los Organismos Autónomos en función de su actividad, clasificándolos en Organismos Autónomos de carácter administrativo y Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, estableciendo las necesarias especialidades presupuestarias a que han de ajustarse estos últimos.

- Generalización del régimen de contabilidad pública.

- Ampliación del ámbito objetivo de la contabilidad, mediante la aplicación de la partida doble a través del oportuno Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP) que debería ser aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado (en lo sucesivo IGAE).

El PGCP, aprobado con carácter provisional por Orden Ministerial de 14 de octubre de 1981 y de forma definitiva por Resolución de la IGAE de 11 de noviembre de 1983, definía el marco contable de carácter general que fue adaptándose a los Organismos Autónomos del Estado mediante la elaboración de planes sectoriales y particulares que, a través de las correspondientes Resoluciones de la IGAE, fueron apareciendo a partir del año 1986.

Complementando esta reforma, mediante Real Decreto 2145/1985, de 23 de octubre, por el que se regulan las competencias contables en la Administración Institucional del Estado, se traspa a los Organismos Autónomos del Estado la competencia para organizar su contabilidad de acuerdo con las normas de carácter general que se dicten por el Ministerio de Economía y Hacienda y con las instrucciones contables que a tal efecto se reciban de la IGAE, creándose las Unidades de Contabilidad bajo dependencia del Presidente o Director del Organismo; de esta forma se les dota de una autonomía en materia contable equiparable a la que disponían en otras áreas de su actividad.

Por último, esta primera fase la reforma se completó con la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de marzo de 1986. En ella se desarrollaba el PGCP, detallando la contabilización de las operaciones de los Organismos, se regulaba el contenido de los documentos contables, así como la estructura y contenido de los libros de contabilidad y de las cuentas a rendir.

Con esta reforma se hizo posible la aplicación por primera vez del método de la partida doble y la extensión del objeto de la contabilidad a todas las operaciones y resultados de la actividad, y no sólo a los derivados de la ejecución del Presupuesto, permitiéndose, de esta forma, satisfacer las necesidades de información del gestor para la toma de decisiones.

Pero, para que este nuevo marco contable diese los frutos deseados, no bastaba con sacar a la luz la referida reforma normativa, también era necesario acometer la modernización de los procesos contables: había que impulsar la utilización de los nuevos medios tecnológicos que ya venían siendo utilizados en el ámbito de la empresa privada para el proceso de datos. A tal fin la IGAE desarrolló la aplicación informática SICAI (Sistema de Información Contable para la Administración Institucional) que se ofreció de forma gratuita a los Organismos y a la que se adhirieron la mayoría de ellos, implantándoseles durante los años 1987 y 1988.

Hasta ahora se ha hecho referencia a los Organismos Autónomos del Estado, cuyo conjunto constituía lo que se denominaba como Administración Institucional del Estado, pero es conveniente mencionar que la reforma de la contabilidad, como no podía ser de otra forma, no se limitó a este ámbito, ya que también incluyó a los diferentes órganos de la Administración General del Estado (Centros Gestores, Delegaciones de Hacienda, Dirección General del Tesoro y Política Financiera), así como a determinados entes del sector público estatal que habían ido apareciendo y que no estaban catalogados como Organismos Autónomos.

El Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, recogiendo la modificación introducida en la Ley General Presupuestaria de 1977 por el artículo 124 de la Ley 33/1987, de 23 de

diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, incorpora en su artículo 6.5 la oportuna referencia a los entes no catalogados como Organismos Autónomos, estableciendo lo siguiente:

«El resto de entes del sector público estatal no incluidos en este artículo [en referencia a las Sociedades estatales] ni en los anteriores [en referencia a los Organismos Autónomos y a la Seguridad Social], se regirá por su normativa específica.

En todo caso se aplicarán a los citados entes las disposiciones de la presente Ley que expresamente se refieran a los mismos y, con carácter supletorio, las relativas a materias no reguladas en sus normas específicas.»

Con todo esto, la situación en esos momentos era la siguiente: al margen de los Organismos Autónomos del Estado existían unos entes públicos con estatuto jurídico especial que tenían una regulación específica para cada uno de ellos y que, en determinadas materias, se regían por el derecho privado. Además, se daba la circunstancia de que, dentro del conjunto heterogéneo que formaban los entes públicos con estatuto jurídico especial, existían algunos cuyo entorno jurídico-económico era tan similar al de los Organismos Autónomos que su normativa específica establecía la aplicación al ente de la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos de 1986.

Por tanto, cabría decir que el ámbito de aplicación subjetivo de la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos quedó ampliado, de hecho, a los entes públicos con estatuto jurídico especial que no se regían por el Plan de Contabilidad para la empresa española, siempre que su normativa específica no estableciese lo contrario. De esta forma, la Administración Institucional del Estado pasó a englobar, junto con los Organismos Autónomos, a los referidos entes públicos que tuviesen que ajustar su contabilidad a lo previsto en el PGCP.

Como se ha indicado, el PGCP estableció un marco contable general que fue adaptándose a los diferentes órganos de la Administración General del Estado, a cada Organismo Autónomo y a determinados entes públicos de los contemplados en el artículo 6.5 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. Pero la reforma de la contabilidad en las administraciones públicas no se limitó al ámbito de la Administración General e Institucional del Estado, también alcanzó a la Administración Local, que a partir del año 1992 empezó a aplicar un Plan Contable basado en el PGCP como consecuencia de la aparición de dos Instrucciones de Contabilidad, una de carácter general y otra que estableció un tratamiento especial simplificado para entidades locales con población inferior a 5.000 habitantes, que fueron aprobadas por sendas órdenes ministeriales, ambas de 17 de julio de 1990. Asimismo, en el ámbito autonómico se empezaron a aplicar Planes Contables basados en el PGCP, de forma similar a lo acontecido en el ámbito estatal, ya que el régimen contable de cada una de ellas, que viene regulado en su propia Ley de Hacienda, de gestión económico-financiera o de régimen presupuestario, equivalente en su ámbito al Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria para el ámbito estatal, se establecía en términos análogos a lo preceptuado en este último.

La experiencia adquirida en la aplicación del PGCP de 1983 puso de manifiesto la necesidad de normalizar la extensa normativa contable. Para ello se definió un marco conceptual de la contabilidad pública, que ha quedado plasmado en el documento «Principios contables públicos» y en un conjunto de documentos elaborados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas en los que se recogen los criterios generales de contabilización aplicables a las rúbricas más significativas de la contabilidad.

El proceso normalizador comentado tuvo su equivalente en el ámbito privado ante la obligación de adaptar las normas contables de las empresas españolas a las disposiciones que, en materia de contabilidad, habían emanado de la Comunidad Económica Europea, dando lugar a la aparición de un nuevo Plan General de Contabilidad para las empresas que fue aprobado Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

La situación creada con la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad para las empresas y con la aparición de una serie de principios contables públicos que, aunque no suponían normas de obligado cumplimiento, si deberían ser considerados como

principios y normas generalmente aceptados, desembocó, como no podía ser de otra manera, en la elaboración de un nuevo PGCP que tuviese como modelo el nuevo Plan General de Contabilidad para las empresas y que recogiese, en términos generales, los principios contables públicos que se habían enunciado.

Este nuevo PGCP, que sustituyó al de 1983, se aprobó por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, quedando fijada su entrada en vigor para el sector público estatal con fecha 1 de enero de 1995.

Las características más relevantes del nuevo PGCP de 1994 en relación con el PGCP de 1983 se pueden resumir, básicamente, en los siguientes extremos:

- Las operaciones contables fueron objeto de un detalle mucho más pormenorizado.
- Se incorporaron los principios contables definidos en el documento «Principios contables públicos».
- Se incluyó un catálogo intensivo de normas de valoración aplicables a las principales rúbricas contables recogiendo los criterios establecidos en los diferentes documentos elaborados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas.
- Las cuentas anuales fueron objeto de una regulación exhaustiva desde el punto de vista de la información que se debe contener en las mismas.

La existencia de este nuevo PGCP obligaba a revisar toda la normativa de desarrollo contable existente hasta la fecha. En el ámbito de la Administración Institucional del Estado dicha revisión dio lugar a la elaboración de una nueva Instrucción de Contabilidad que se aprobó por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996.

Esta Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado presentó sensibles diferencias respecto a la norma existente hasta ese momento (Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado de 1986), pudiéndose concretar dichas diferencias en las siguientes:

- Se amplió el ámbito de aplicación subjetivo en la línea apuntada anteriormente, de forma que la Administración Institucional del Estado quedase configurada por los Organismos Autónomos y aquellos otros entes públicos que tuviesen que ajustar su contabilidad a los principios y normas recogidos en el PGCP, haciendo la oportuna referencia al artículo 123 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria vigente en ese momento.

- Frente a una regulación muy pormenorizada de las operaciones en la anterior Instrucción, consecuencia de las carencias en este aspecto del anterior PGCP, la Instrucción de 1996 se remite a la aplicación del PGCP de 1994, ya que se considera que en el mismo se contienen, además del tratamiento detallado de las operaciones más comunes, los principios contables y normas de valoración a aplicar para la contabilización de operaciones específicas no contempladas expresamente en el mismo.

- En la Instrucción de 1996 no se establece ningún tipo de exigencia en lo que se refiere a la llevanza de libros de contabilidad con un formato y contenido determinados. Ello deriva de la concepción de la contabilidad como un sistema de registro, elaboración y comunicación de información sobre la actividad desarrollada por la entidad durante el periodo contable, que deberá contener los datos y suministrar la información precisos para el correcto cumplimiento del objeto y los fines que tiene asignado. A estos efectos, la Instrucción dedica, dentro de su Título II, todo el Capítulo 1.º a delimitar las características que debe presentar el Sistema de Información Contable.

- Con carácter general tampoco se contempla la elaboración de planes parciales, especiales o sectoriales, dada la consideración del PGCP de 1994 como un plan marco directamente aplicable a todos los entes públicos. No obstante, y de manera excepcional, se prevé la posibilidad de que se realicen adaptaciones para aquellas entidades cuyas especiales características así lo requieran.

- Se abre la posibilidad de uso de nuevas tecnologías que permitan la sustitución de los soportes documentales por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, siempre que, de acuerdo con la normativa vigente, quede garantizada adecuadamente la autenticidad, integridad y conservación de la información que se contenga en los mismos.

Asimismo, también se contempla la utilización de dichos medios para la remisión de las cuentas a rendir y de la información intermedia, así como para la conservación de los justificantes y documentos contables.

- No se desarrollan modelos para los documentos contables, dejándose libertad para que la incorporación de datos al sistema se realice a partir de los propios justificantes de las operaciones o mediante la utilización de documentos de captura de datos específicos. En cualquier caso su estructura y contenido habrán de adecuarse a la información que el Sistema de Información Contable debe contener para el correcto cumplimiento de sus fines y a las características del sistema informático cuando se utilicen medios electrónicos, informáticos o telemáticos como soporte de los mismos.

Aunque la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado de 1996 propugnaba el empleo de medios informáticos como soporte del Sistema de Información Contable al objeto de dotar de la oportuna operatividad a la contabilidad de estas entidades, la autonomía que las mismas tienen para organizar su contabilidad aconsejó no establecer en esta norma su obligatoriedad ni, por tanto, la adopción de un sistema informático homogéneo a todas ellas; dicha norma se limitó a establecer los requisitos que debería reunir el soporte informático que, en su caso, cada entidad adoptase.

No obstante, la IGAE, continuando su labor de modernización de los procesos contables de estas entidades, desarrolló una nueva aplicación informática (SIC'2) que supuso una nueva generación en los sistemas de información contable que se venían utilizando en el ámbito de la Administración General del Estado (SICOP) y de su Administración Institucional (SICAI). El SIC'2, cuya implantación se efectuó a partir del año 1995, al margen de facilitar la aplicación del PGCP de 1994 supuso un paso más en la concepción de estos sistemas de información contable ya que, además de dar satisfacción a los fines propios de la contabilidad, se constituía como un instrumento de ayuda para la gestión, incorporando a tal efecto nuevos módulos y subsistemas que complementaban a los ya existentes en las aplicaciones SICOP y SICAI. Además, debidamente coordinada con el sistema de información contable para la Administración Institucional del Estado, la IGAE desarrolló la aplicación CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos), con la finalidad de implantar sistemas de contabilidad analítica en los Organismos Autónomos del Estado que optativamente así solicitasen.

Una vez aprobada la nueva Instrucción de Contabilidad de 1996, y aplicándose ya el nuevo PGCP de 1994, se estaba en condiciones de que la apuesta por las nuevas tecnologías alcanzase también a la rendición de cuentas, para dar así cumplimiento a la habilitación contenida en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria a favor del Ministerio de Economía y Hacienda en orden a establecer los procedimientos de remisión por medios electrónicos, informáticos o telemáticos de las cuentas y demás documentación que debía rendirse.

Esta habilitación tenía como objetivo fundamental la simplificación del procedimiento de rendición de cuentas, al posibilitar que se diese cabida a los cada vez más generalizados soportes informáticos, permitiendo de esta forma una mayor capacidad de explotación de la información. Dicho objetivo no se vio consumado hasta la aparición de la Orden del Ministerio de Hacienda, de 28 de junio de 2000, por la que se reguló la obtención y rendición de cuentas a través de soporte informático para los organismos públicos a los que es de aplicación la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado.

El nuevo procedimiento de rendición de cuentas, que fue de aplicación a las cuentas correspondientes a todos aquellos ejercicios que se iniciasen a partir del 1 de enero del año 2000, sustituyó el tradicional soporte en papel por la inclusión de la información en determinados ficheros informáticos que serían remitidos a la IGAE, y desde dicho Centro al Tribunal de Cuentas, mediante la utilización de uno o varios CD-ROM, quedando definidas las características de los ficheros y las especificaciones a que estaban sujetos los CD-ROM en sendos Anexos de la mencionada Orden.

En este procedimiento de rendición, aunque toda la información es remitida de la forma que ha quedado señalada, se siguió manteniendo el soporte papel fundamentalmente para plasmar las firmas y diligencias que han de figurar en las cuentas anuales. Así, la Orden de 28 de junio de 2000 establece que esta documentación en papel está constituida por un Resumen de las cuentas anuales, el informe de auditoría y las diligencias que deben acompañarlas.

El sistema de rendición de cuentas que se ha señalado se mantuvo hasta el año 2005, momento en el que, dados los avances que se habían producido en la utilización por la IGAE de medios telemáticos para la transmisión de información y en la implantación de procedimientos de firma electrónica, se estaba en disposición de hacer extensivos dichos medios a la rendición de cuentas de los organismos y entes públicos, para así continuar progresando en la línea que se inició en el año 2000.

A estos efectos, mediante Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo, se reguló un nuevo procedimiento para la obtención, formulación y aprobación de las cuentas anuales de las entidades estatales de derecho público a las que fuese de aplicación la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, así como para su remisión a la IGAE. Este nuevo procedimiento se basó por completo en la utilización de los medios informáticos y telemáticos habilitados al efecto por la IGAE, suprimiendo totalmente el envío de información en soporte papel que se mantuvo en el procedimiento anterior, situación ésta que ha continuado hasta la fecha.

II. *Justificación de la norma*

Durante la última década del siglo pasado se produjo un proceso de convergencia internacional en el ámbito de la contabilidad empresarial como consecuencia del impulso que, desde las instituciones de la Unión Europea, se dio a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC-NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Fruto de este proceso fue la reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional que, en nuestro país, se materializó a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, que a la postre dio lugar a la aparición del nuevo Plan General de Contabilidad para las empresas aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de Noviembre, y que se encuentra en vigor desde el 1 de enero de 2008.

Paralelamente, por lo que se refiere a la normalización contable en el sector público, una de las novedades más importantes de los últimos años ha sido la aparición de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP) elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a través del IPSASB «Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público». Las NIC-SP están basadas en las NIC-NIIF, con el objetivo de establecer un marco de referencia para la elaboración de la información financiera por las administraciones públicas de los diferentes países, y deben ser consideradas como normas generales de información financiera de alta calidad para su aplicación a entidades del sector público diferentes de las empresas públicas. No obstante, se debe destacar que no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a su aplicación, como sí ocurre en el ámbito empresarial con las NIC-NIIF, aunque 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.

Con el objetivo de incorporar a la normativa contable del sector público estos pronunciamientos internacionales, las NIC-SP, y homogeneizar los principios contables públicos con los aplicables a las empresas, se vio la necesidad de revisar el PGCP de 1994. Como consecuencia de dicha revisión ha aparecido un nuevo PGCP que, con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas, fue aprobado por Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril.

Al igual que sucedió con el PGCP de 1994, el nuevo PGCP toma como modelo el Plan General de Contabilidad para las empresas, con las especialidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido, siendo en este caso dicho modelo el aprobado por Real Decreto 1514/2007.

Una de las características más relevantes del nuevo PGCP de 2010 radica en el sensible incremento de la información que se contempla en las cuentas anuales respecto a la que se incluía en el PGCP de 1994, al considerarse que la información financiera y presupuestaria debe ser complementada en mayor medida con información adicional que permita apoyar la adopción de decisiones para la gestión. Esta circunstancia obliga a revisar la normativa contable de la Administración Institucional del Estado: la Instrucción de Contabilidad de 1996 y la Orden EHA/777/2005 de 21 de marzo, ya que se hace necesario adaptar el contenido de las cuentas anuales al que se determina en el PGCP de 2010.

Esta situación, que podía quedar resuelta con una modificación de las referidas disposiciones, se ha aprovechado para establecer un nuevo marco normativo en el ámbito de la contabilidad de estas entidades, decisión ésta que, básicamente, tiene su motivación en las tres causas siguientes:

- Necesidad de actualización de las referencias normativas que se contienen en la Instrucción de Contabilidad, fundamentalmente por lo que se refiere al ámbito presupuestario, ya que en ésta se mantienen las que se hicieron en su momento al Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de 1988, careciendo las mismas de sentido desde la aparición en 2003 de la actual Ley General Presupuestaria.

- Unificación en el nuevo marco normativo de todas las modificaciones que, con el transcurso de los años, se han ido introduciendo en las referidas disposiciones.

Para ello, ha sido preciso analizar la vigencia de las modificaciones introducidas a través de las siguientes normas:

- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 26 de diciembre de 1997; Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de junio de 2000; Orden HAC/240/2004, de 26 de enero; Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo; Orden EHA/405/2006, de 10 de febrero; Orden EHA/480/2008, de 20 de febrero; y Orden EHA/3371/2008, de 17 de noviembre; por lo que se refiere a modificaciones de la Instrucción de Contabilidad de 1996.

- Orden EHA/405/2006, de 10 de febrero; Orden EHA/480/2008, de 20 de febrero; y Orden EHA/3371/2008, de 17 de noviembre; en cuanto a modificaciones introducidas en la Orden EHA/777/2005 de 21 de marzo.

- Refundición en una única norma de las dos disposiciones, de forma que, al igual que se hizo en su momento para la Administración General del Estado en su Instrucción de Contabilidad del año 2002, dentro de la propia Instrucción de Contabilidad quede recogida la regulación relativa a la obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales.

Por todo ello, tomando como base los criterios que se han señalado, se ha elaborado esta nueva Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado que, al aglutinar en su parte reglada la regulación antes contenida en la anterior Instrucción de 1996 y en la Orden EHA/777/2005 de 21 de marzo, configura ese nuevo marco normativo al que se ha hecho referencia.

III. *Diferencias con la anterior instrucción*

En términos generales, y sin perjuicio de algunas diferencias de carácter puntual que se detallarán más adelante, se puede decir que la comparación entre la nueva Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado y la Instrucción de 1996 sólo pone de manifiesto dos contrastes de relevancia:

- El primero de ellos se presenta en la regulación de las cuentas anuales, ya que en la nueva Instrucción se hace una remisión a las cuentas anuales que se establecen en el

PGCP, especificándose únicamente las especialidades que van a presentar estas cuentas, en relación con las del PGCP, como consecuencia de las características particulares de las entidades a las que va dirigida la Instrucción.

De esta forma, a diferencia de lo que ocurría en la anterior Instrucción, no se efectúa una descripción detallada de la información que han de contener las cuentas anuales (no existe un Anexo equivalente al que, en la Instrucción de 1996, recogía los modelos de cuentas anuales), incorporándose únicamente la regulación concreta de esas especialidades que van a presentar por tratarse de cuentas de entidades pertenecientes al ámbito de la Administración Institucional del Estado.

- El otro gran contraste lo constituye el hecho de haberse incorporado a la nueva Instrucción de Contabilidad la regulación relativa al procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales, dedicándose, al efecto, un Título específico de la Instrucción, en concreto el Título V, que en la Instrucción de 1996 no figuraba, ya que esta regulación era objeto de una norma diferenciada: la Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo, y con anterioridad la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de junio de 2000, ambas ya mencionadas en este preámbulo.

Dos cuestiones se deben destacar respecto a esta regulación: por un lado, el hecho de no incluir en la misma todo el conjunto de especificaciones técnicas relativas a los ficheros comprensivos de las cuentas anuales y a su generación y envío a la IGAE, especificaciones que en la Orden EHA/777/2005 se incluían en sendos Anexos, y que en la nueva Instrucción se han dejado para su delimitación por parte de la IGAE que, además, deberá proceder a su publicación en el portal de la Administración Presupuestaria en Internet; y por otro, la eliminación definitiva del Resumen de las cuentas anuales que se implantó con la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de junio de 2000, para su envío en papel, se mantuvo en la Orden EHA/777/2005, transformando el soporte papel en soporte fichero, y ahora, con la nueva Instrucción, desaparece definitivamente, ya que el Resumen que se regulaba en esta última Orden era, básicamente, el contenido de las cuentas, lo que hace innecesaria la existencia del mismo.

Al margen de estas dos significativas diferencias, la nueva Instrucción de Contabilidad respeta la estructura de la Instrucción anterior: se mantienen los cuatro primeros Títulos incorporando, solamente, el nuevo Título V antes mencionado; y por lo que se refiere al contenido, también se ha respetado, en su mayoría, el que ya se recogía en la Instrucción de 1996, introduciéndose algunas modificaciones puntuales de las que, independientemente de la actualización de referencias normativas que ya fue aludida anteriormente, pueden citarse como más significativas las siguientes:

- Se elimina la posibilidad de modelos contables descentralizados, ya que el nuevo PGCP no considera esta situación.

- En la regulación sobre el sistema informático, que en la Instrucción de 1996 figuraba en la regla 14 y en la nueva Instrucción se recoge en la regla 13, se ha incorporado la obligación de aplicar el Sistema de Información Contable centralizado en la IGAE, proporcionado por dicho centro directivo, por parte de las entidades integrantes de la Administración Institucional del Estado cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo, salvo autorizaciones expresas de la Intervención General de la Administración del Estado ante situaciones debidamente justificadas. Dicha obligación viene impuesta por la disposición adicional segunda de la Orden EHA/1160/2010, de 29 de abril, por la que se modifican: la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996; y la Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado; donde se establece lo siguiente: «A partir del 1 de enero de 2012 todas las entidades del sector público estatal sujetas a los principios contables públicos y cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo deberán aplicar el Sistema de Información Contable centralizado en la Intervención General de la Administración del Estado, proporcionado por dicho

centro directivo, de acuerdo con la competencia que otorga a dicha Intervención General el artículo 125.1.h) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. No obstante, aquellas entidades que por causas debidamente justificadas no puedan aplicar dicho sistema deberán solicitar a la Intervención General de la Administración del Estado autorización para poder aplicar otro sistema».

- En el Título IV relativo a la información a obtener del Sistema de Información Contable se efectúa una tipificación diferente de la que se realizaba en la Instrucción de 1996; así, ahora se distingue entre «cuentas anuales» y «otra información contable», mientras que en la anterior regulación se diferenciaba entre «información de fin de ejercicio» e «información intermedia». Con este cambio se pretende una mayor clarificación de los distintos tipos de información, poniendo el énfasis en las cuentas anuales dada la importancia que las mismas tienen en el proceso contable.

- La regulación relativa a la «aprobación de las cuentas anuales», que en la anterior Instrucción de Contabilidad figuraba en el Título IV, se ha trasladado al Título V de la nueva Instrucción, al objeto de que dentro de este nuevo Título queden englobados todos los preceptos concernientes a la obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales, como la propia descripción de dicho Título pone de manifiesto.

- Por último, indicar que se ha modificado la regla relativa a la información a enviar a la IGAE (regla 30), diferenciando entre información de periodicidad semanal (en la Instrucción de 1996 no existía) e información mensual. Respecto a la primera señalar la remisión a la IGAE para establecer sus especificaciones y el procedimiento de envío; por lo que se refiere a la información mensual, destacar que se ha eliminado la correspondiente a la situación de la Tesorería.

Por lo que se refiere a la herramienta informática desarrollada por la IGAE en el ámbito de la contabilidad de la Administración Institucional, ya se comentó la existencia del SIC'2 como sistema que ha venido dando soporte a la contabilidad regulada por la Instrucción de 1996. Al igual que lo acontecido en su momento para el paso del anterior sistema (SICAI) al que se ha venido utilizando hasta el momento (SIC'2), en la IGAE se ha venido trabajando a lo largo de los dos últimos años en una modernización de la aplicación SIC'2, que ha dado lugar a la nueva versión SIC'3 del Sistema de Información Contable, bajo la perspectiva de un doble objetivo: la utilización de instrumentos informáticos de última generación, dadas las innovaciones cada vez más frecuentes a las que esta tecnología está sujeta, y la adecuación de la aplicación a los nuevos requerimientos que vienen impuestos como consecuencia de la implantación del PGCP de 2010 y de la nueva regulación que se contiene en esta Instrucción.

En cuanto a la aplicación CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos) se debe destacar su mayor relevancia con la aparición de la nueva normativa contable, ya que se incorpora a las cuentas anuales información relativa al coste de las actividades y a determinados indicadores de gestión.

IV. Estructura y contenido

La nueva Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado se estructura en cinco Títulos divididos a su vez en capítulos (todos salvo el quinto) y éstos en reglas.

El Título I, «Principios Generales», está dividido en dos capítulos:

El primero dedicado a la contabilidad de la Administración Institucional del Estado, define el ámbito de aplicación de la norma mediante la identificación de las entidades que conforman dicha Administración Institucional, tomando como referencia la clasificación recogida en los artículos 2 y 3 de la actual Ley General Presupuestaria para los distintos agentes que conforman el sector público administrativo estatal, y haciendo mención explícita a las Agencias Estatales, dada la relevancia que en la actualidad tienen este tipo de entidades; define el concepto de entidad contable; determina los principios generales de aplicación del PGCP a las entidades, estableciendo el carácter obligatorio de las

cuentas de primer orden (tres dígitos), así como el de las de segundo y tercer orden (cuatro y cinco dígitos, respectivamente) cuando su código deba figurar en alguno de los modelos que se incluyen en las cuentas anuales, y haciendo referencia a la adaptación del PGCP que necesariamente se ha de elaborar por la IGAE para las entidades cuyo presupuesto de gastos tenga carácter estimativo; para acabar con la delimitación del ejercicio contable.

El capítulo segundo determina quiénes son los destinatarios de la información contable, señalándose de forma particular determinados aspectos relativos a la rendición de información al Tribunal de Cuentas: identificación de las cuentas que se han de rendir (se establece que éstas han de ser las cuentas anuales que se regulan en el Título IV); utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en el procedimiento de rendición, con remisión al Título V por lo que se refiere a los requerimientos que se incluyen en dicho procedimiento; referencia a las necesarias adecuaciones en las cuentas anuales y en el procedimiento de rendición para el caso de entidades con una adaptación específica del PGCP, haciendo mención expresa a los Entes públicos cuyo presupuesto de gastos tenga carácter estimativo. Por último, este capítulo destina una regla para los aspectos relacionados con la conservación de la información contable.

El contenido del Título II, «Del Sistema de Información Contable», también se distribuye en dos capítulos.

El primero define el Sistema, establece el objeto y fines del mismo, las directrices a seguir por las entidades para organizar el Sistema de Información Contable y los requisitos que debe reunir el soporte informático que se utilice, imponiéndose como obligatorio el Sistema de Información Contable centralizado en la IGAE, proporcionado por dicho centro directivo, para las entidades integrantes de la Administración Institucional del Estado cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo; de esta forma, queda recogido para este ámbito lo que con carácter general se establece para todas las entidades del sector público estatal sujetas a los principios contables públicos y cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo, según se contempla en la anteriormente citada disposición adicional segunda de la Orden EHA/1160/2010.

El segundo, dedicado a las funciones y competencias contables, contiene dos reglas para regular las competencias de la IGAE y las de la entidad contable. En cuanto a la primera destaca la competencia de aprobar las adaptaciones del PGCP que, excepcionalmente, requieran las entidades, con mención expresa a aquéllas cuyo presupuesto de gastos tenga carácter estimativo. En las competencias de la entidad se contemplan la de organizar la contabilidad, la de establecer las normas de funcionamiento interno y la de organizar el archivo y conservación de toda la documentación e información contable.

Al igual que en los dos Títulos anteriores, el Título III, «De los datos a incorporar al Sistema de Información Contable», se divide en dos capítulos.

En el primero se regula la justificación de las operaciones que deban tener entrada en el Sistema de Información Contable, los medios de justificación, que podrán estar soportados en papel o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, la conservación de los mismos debidamente ordenados y a disposición de los órganos de control, incluidos los de las instituciones comunitarias cuando las operaciones hayan sido financiadas con fondos comunitarios, el empleo de soportes informáticos para su conservación, el plazo de conservación y el procedimiento para, en su caso, proceder a su destrucción.

El capítulo segundo regula la incorporación de los datos al Sistema. Para la captura de las operaciones en el sistema se contempla el empleo de los propios justificantes; de documentos contables soportados en papel o a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos; o la incorporación directa datos mediante la utilización de procedimientos o de soportes electrónicos, informáticos o telemáticos. Se prescribe que el registro de las operaciones en el Sistema se debe realizar con el máximo nivel de desarrollo. Se establecen los requerimientos de autorización de las operaciones contables

en función del soporte en el que las mismas se plasmen, así como los relativos a la custodia y conservación de los respectivos soportes de las operaciones. En la última regla de este capítulo se regula la toma de razón de las operaciones, también en función del soporte en que se plasmen, estableciéndose los datos mínimos que han de figurar en al misma.

El Título IV, «De la información a obtener del Sistema de Información Contable», consta de tres capítulos:

El capítulo primero, dedicado a las normas generales, contiene dos reglas; en la primera se efectúa una tipificación de los tipos de información a obtener del Sistema, diferenciando entre cuentas anuales y otra información contable, y en la segunda regla se contempla el empleo de medios electrónicos, informáticos o telemáticos como soporte de dicha información.

El segundo está dedicado a las cuentas anuales de las entidades que configuran la Administración Institucional del Estado, regulándose su contenido mediante remisión a las cuentas anuales que se establecen en el PGCP y estableciendo las especialidades que van a presentar en relación con estas últimas; especialidades éstas que afectan a la información de pasivos financieros, a la presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial, a las operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos, a la información presupuestaria y a los indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios. Asimismo, también se establece el contenido de la información complementaria a las cuentas anuales que se ha de remitir a la IGAE, a efectos de que por dicho Centro se puedan ejecutar adecuadamente los trabajos de auditoría y de preparación de las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas.

El capítulo tercero, último de este título, se denomina «otra información contable», dedicándose a la información a enviar a la IGAE y al avance de la liquidación del presupuesto corriente a que se refiere el artículo 37, punto 2 apartado e), de la Ley General Presupuestaria. Para ambas clases de información se delimita su contenido, se instauran los medios electrónicos, informáticos o telemáticos, como procedimiento de remisión de la misma y se habilita a la IGAE para establecer las especificaciones a que debe estar sujeto dicho procedimiento.

El Título V, «Procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales», único que no está dividido en capítulos, regula el procedimiento al que se ha de ajustar la rendición de cuentas por las Entidades integrantes de la Administración Institucional del Estado, distinguiendo las distintas actuaciones que se presentan en el mismo: obtención de las cuentas; formulación y puesta a disposición de la IGAE de dichas cuentas; puesta a disposición del Presidente o Director de la entidad a que corresponden las cuentas del informe de auditoría por parte del auditor; aprobación y remisión a la IGAE de las cuentas anuales aprobadas; y, por último, su envío desde la Intervención General de la Administración del Estado al Tribunal de Cuentas. Para todas estas actuaciones se establecen medios informáticos, telemáticos o electrónicos, para su realización, regulándose los requerimientos a que están sujetas y habilitando a la IGAE para la definición de especificaciones técnicas a que se han de ajustar; especificaciones técnicas que, además, deberán ser publicadas en el portal de la Administración Presupuestaria en Internet. También se fija el plazo para la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la información relativa a las cuentas anuales a que se refiere el artículo 136.4 de la Ley General Presupuestaria.

Por último, señalar que la Instrucción se completa con tres Anexos: en los Anexos I y II se concretan las especialidades que van a presentar, en las cuentas anuales, la información de pasivos financieros y la presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial, correspondientes, respectivamente, a las notas 10 y 18 de la Memoria; mientras que el Anexo III recoge el modelo de Balance de resultados e informe de gestión que se ha incorporado como especialidad de la información presupuestaria que se contiene en la nota 23 de la Memoria.

TÍTULO I

Principios Generales

CAPÍTULO I.

La contabilidad de la Administración institucional del estado

Regla 1. Ámbito de aplicación.

Las normas contenidas en la presente Instrucción serán de aplicación a todas las entidades de la Administración Institucional del Estado.

A los efectos de la presente Instrucción la Administración Institucional del Estado está constituida por los Organismos Autónomos a que se refiere el apartado b) del artículo 2.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, así como por las Agencias Estatales y demás entidades a las que se refieren los apartados g) y h) del citado artículo que, según lo previsto en el artículo 3 de dicho texto legal, formen parte del sector público administrativo.

Regla 2. Entidades contables.

Cada Organismo Autónomo del Estado o Entidad de Derecho Público incluida en el ámbito de aplicación de esta Instrucción, constituye una entidad contable a los efectos previstos en la misma.

Regla 3. Aplicación del Plan General de Contabilidad Pública.

1. La contabilidad de las entidades contables se ajustará al Plan General de Contabilidad Pública (en lo sucesivo PGCP).

Para las entidades contables cuyo presupuesto de gastos tenga carácter estimativo, o cuando las especiales características de determinada entidad así lo requieran, por la Intervención General de la Administración del Estado se elaborará la oportuna adaptación del PGCP.

El registro de las operaciones contables se realizará con sujeción al marco conceptual de la contabilidad pública y a las normas de reconocimiento y valoración que se establecen en el PGCP, y con lo que se disponga al respecto en las normas de desarrollo y adaptaciones del mismo que se elaboren por la Intervención General de la Administración del Estado.

2. Las anotaciones contables se realizarán utilizando el desarrollo en cuentas de primer orden (tres dígitos) previsto en el cuadro de cuentas del PGCP. La utilización de cuentas de primer orden no recogidas en el mismo requerirá autorización expresa de la Intervención General de la Administración del Estado.

El desarrollo en cuentas de segundo y tercer orden previsto en el PGCP (cuatro y cinco dígitos, respectivamente) tendrá carácter orientativo, por lo que se podrán utilizar dichas cuentas u otras que resulten más adecuadas a las necesidades de gestión e información del ente sujeto de la contabilidad, sin que, en ningún caso, sea necesaria autorización expresa de la Intervención General de la Administración del Estado. No obstante, tendrán carácter obligatorio las cuentas de segundo y tercer orden cuyo código figure en alguno de los modelos de las cuentas anuales que se incluyen en el PGCP.

Sin perjuicio de lo anterior, tendrán carácter obligatorio todas las cuentas que se incluyan en las adaptaciones del PGCP que se aprueben por la Intervención General de la Administración del Estado, ya sean éstas de primer, segundo o tercer orden.

3. Las autorizaciones a que se refiere el punto anterior, en relación con la utilización de cuentas primer orden no recogidas en el PGCP, se efectuarán por la Intervención General de la Administración del Estado a petición del Presidente o Director de la entidad, teniendo efectos en la formación de las cuentas anuales a partir del ejercicio que se establezca en la propia autorización.

4. Las cuentas anuales se formarán y aprobarán según lo dispuesto en el Título V de la Ley General Presupuestaria, en los Títulos IV y V de esta Instrucción y en las demás disposiciones que sean de aplicación.

Regla 4. Ejercicio contable.

El ejercicio contable coincidirá con el año natural.

CAPÍTULO II

De la información contable y sus destinatarios.

Regla 5. Destinatarios de la información contable.

La información contable que se elabore por las entidades contables ira dirigida a los siguientes destinatarios:

- a) Los gestores internos del propio ente público sujeto de la contabilidad, tanto en el nivel político como en el meramente administrativo.
- b) El Tribunal de Cuentas y las Cortes Generales.
- c) La Intervención General de la Administración del Estado y otros órganos de la Administración que ejerzan funciones de tutela o control en relación con el sujeto contable.
- d) Órganos de la Unión Europea, tanto administrativos como de control.
- e) Inversores y otros acreedores del propio ente público.
- f) Analistas financieros y económicos.
- g) Otras entidades públicas y privadas, asociaciones y ciudadanos en general.

Regla 6. Garantes de la información contable.

El Presidente o Director del correspondiente Organismo Autónomo o ente público organizará la contabilidad estableciendo los mecanismos necesarios para garantizar la veracidad e integridad de la información contable.

Regla 7. De la rendición de cuentas.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 119.3 de la Ley General Presupuestaria, las entidades contables incluidas en el ámbito de aplicación de esta Instrucción están obligadas a rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea la naturaleza de las mismas, al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado.

Dichas entidades contables rendirán al Tribunal de Cuentas las cuentas anuales que se establecen en el Capítulo II del Título IV de esta Instrucción.

Dicha rendición se efectuará a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, debiendo ajustarse la misma a los requerimientos que se recogen en el Título V de esta Instrucción.

2. Cuando se trate de entidades contables para las que se haya elaborado una adaptación específica del PGCP, ya sea por tratarse de Entes públicos cuyo presupuesto de gastos tenga carácter estimativo o porque las especiales características de la entidad así lo requieran, por la Intervención General de la Administración del Estado se realizarán las adecuaciones que procedan en las cuentas anuales y en los procedimientos de rendición a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos a que se refiere el punto anterior, en función de las especialidades que se recojan en la correspondiente adaptación del PGCP.

Regla 8. Conservación de la información contable.

1. La entidad conservará los registros contables durante un periodo de seis años contados desde la fecha de remisión al Tribunal de Cuentas de las cuentas anuales donde

se hubiese plasmado la información contenida en dichos registros, salvo que por norma de rango suficiente se establezcan otros plazos o se hubiera interrumpido el plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable de acuerdo con lo que se establece en la disposición adicional tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

2. Una vez emitido el preceptivo informe del Tribunal de Cuentas y transcurrido el plazo indicado en el párrafo anterior, se podrá proceder a la destrucción de los registros contables correspondientes a las cuentas anuales de que se trate, previa comunicación a los órganos de control a que se refiere el punto 1 de la regla 18.

3. Transcurrido el plazo de seis años o, en su caso, el de prescripción de la responsabilidad contable y una vez emitido el preceptivo informe del Tribunal de Cuentas, la Intervención General de la Administración del Estado procederá a remitir al Archivo Histórico de Documentos los estados y documentos en su poder de las cuentas anuales en cuestión, sin perjuicio de que, cuando las mismas estén soportadas a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, una copia pueda ser conservada por tiempo indefinido.

TÍTULO II

Del sistema de información contable

CAPÍTULO I

El sistema de información contable

Regla 9. *Definición.*

1. La contabilidad de cada una de las entidades contables se configura como un sistema de registro, elaboración y comunicación de información sobre la actividad desarrollada por dicha entidad durante el periodo contable.

2. Estas entidades están obligadas a registrar en su Sistema de Información Contable todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en el desarrollo de su actividad.

Regla 10. *Objeto.*

El Sistema de Información Contable tiene como objeto mostrar, a través de documentos, cuentas y estados, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

A tal efecto deberá estar organizado de forma que permita a cada entidad contable:

- a) Registrar las operaciones que vayan a tener incidencia en la obtención del balance y en la determinación del resultado económico patrimonial.
- b) Registrar las operaciones correspondientes a la ejecución de su Presupuesto, poniendo de manifiesto el Resultado Presupuestario, así como la ejecución del Presupuesto de Gastos, del Presupuesto de Ingresos y, para aquellas entidades que lo incorporen en su Presupuesto, el Resultado de Operaciones Comerciales.
- c) Registrar las operaciones de naturaleza no presupuestaria que realice.
- d) Registrar las operaciones de administración de los recursos de otros entes públicos gestionados por ella.
- e) Registrar y poner de manifiesto los movimientos y situación de su Tesorería.
- f) Determinar los resultados obtenidos desde el punto de vista económico patrimonial.
- g) Llevar el seguimiento y control del inmovilizado material e intangible, de las inversiones inmobiliarias y financieras, del endeudamiento y de la situación deudora o acreedora de cada uno de los terceros con los que se relacione.

h) Llevar el seguimiento y control de los pagos a justificar, de los anticipos de caja fija, de los proyectos de gasto y de los gastos con financiación afectada.

Regla 11. *Fines.*

En todo caso, el Sistema de Información Contable adoptado por la entidad contable deberá permitir el cumplimiento de los siguientes fines:

- a) Suministrar la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones.
- b) Facilitar información para la determinación del coste y rendimiento de los servicios públicos.
- c) Proporcionar los datos necesarios para la formación y rendición de las cuentas, estados y demás documentación que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas.
- d) Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad y financiero.
- e) Proporcionar aquella información que, convenientemente complementada por el órgano gestor, posibilite el ejercicio de los controles de economía, eficiencia y eficacia.
- f) Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del Sector Público y las Nacionales de España.
- g) Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos de la actividad que desarrolla la entidad contable.
- h) Suministrar información útil para otros destinatarios.

Regla 12. *Organización del Sistema.*

Cada Organismo Autónomo del Estado, en virtud de las competencias que tiene atribuidas por el Real Decreto 2145/1985, de 23 de octubre, por el que se regulan las competencias contables en la Administración Institucional del Estado, y cada Entidad de Derecho Público, por las que le atribuya su normativa específica, organizará su Sistema de Información Contable al servicio del correcto cumplimiento del objeto y los fines establecidos para el mismo en las reglas 10 y 11, sin perjuicio de lo previsto en punto 2 de la regla 13, y de conformidad con las restantes normas contenidas en esta Instrucción y, especialmente, con las que regulan en el Título IV las cuentas anuales y el resto de información a obtener del Sistema.

Regla 13. *Soporte informático.*

1. El soporte informático del Sistema de Información Contable deberá garantizar la coherencia, exactitud y automatismo de las anotaciones que, para cada una de las operaciones contables, se deban producir en los diferentes registros a los que la operación afecte.

Asimismo, habrá de existir la debida concordancia entre los distintos niveles de información agregada que se establezcan en el sistema y la información de detalle que, para cada tipo de operación, se incorpore al mismo.

2. Las entidades contables cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo aplicarán el Sistema de Información Contable centralizado en la Intervención General de la Administración del Estado, proporcionado por dicho centro directivo.

No obstante, aquellas entidades que por causas debidamente justificadas no puedan aplicar dicho sistema deberán solicitar a la Intervención General de la Administración del Estado autorización para poder aplicar otro sistema.

CAPÍTULO II

Funciones y competencias contables

Regla 14. *Competencias de la Intervención General de la Administración del Estado.*

En el ámbito de la contabilidad de las entidades contables, corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado el ejercicio de las siguientes funciones:

1. Como Centro directivo de la contabilidad pública:
 - a) Aprobar las adaptaciones del PGCP a aquellas entidades que presenten presupuesto de gastos de carácter estimativo o cuyas especiales características lo requieran, así como autorizar la utilización de cuentas de primer orden (tres dígitos) no previstas en el PGCP.
 - b) Elaborar y someter a la aprobación del Ministro de Economía y Hacienda, las normas contables de carácter general a las que se tendrá que ajustar la organización de su contabilidad.
 - c) Promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en orden a la determinación de la estructura, justificación y procedimiento de rendición de cuentas.
 - d) Interpretar las normas contenidas en la presente Instrucción y en las demás disposiciones por las que, en materia de contabilidad, se rijan.
 - e) Inspeccionar su contabilidad.
2. Como Centro gestor de la contabilidad pública:
 - a) Centralizar la información deducida de su contabilidad.
 - b) Vigilar e impulsar la actividad de sus oficinas contables.
 - c) Recabar los informes y dictámenes que se realicen en las entidades.
 - d) Preparar las cuentas que se rindan al Tribunal de Cuentas, de acuerdo con los requerimientos que se establezcan en las normas por las que se regule el procedimiento de rendición.

Regla 15. *Competencias de la entidad contable.*

Corresponde al Presidente o Director de cada entidad contable:

- a) Organizar su contabilidad de conformidad con la presente Instrucción, con las demás normas de carácter general que dicte el Ministerio de Economía y Hacienda y las instrucciones contables que a tal efecto reciba de la Intervención General de la Administración del Estado.
- b) Establecer las normas de funcionamiento interno que regulen los procedimientos administrativos a través de los cuales se desarrolla su gestión contable.

Los métodos y procedimientos que se establezcan deberán garantizar el registro en el Sistema de Información Contable de todos los hechos contables, en el oportuno orden cronológico, y con la menor demora posible desde que se produzcan.
- c) Organizar un adecuado sistema de archivo y conservación de toda la documentación e información contable, de forma que, además de garantizar su integridad física, permita poner a disposición del Tribunal de Cuentas y de los demás órganos de control los justificantes, documentos, cuentas o registros del Sistema de Información Contable por ellos solicitados en los plazos requeridos.

TÍTULO III

De los datos a incorporar al sistema de información contable

CAPÍTULO I

Justificantes de las operaciones

Regla 16. *Justificación.*

Todo acto u operación de carácter administrativo, civil o mercantil, con repercusión presupuestaria, financiera, patrimonial o económica, y en general todo hecho que deba dar lugar a anotaciones en el Sistema de Información Contable, habrá de estar debidamente acreditado con el correspondiente justificante que ponga de manifiesto su realización.

Regla 17. *Medios de justificación.*

La justificación de los distintos hechos susceptibles de incorporación al Sistema de Información Contable podrá estar soportada en documentos en papel o en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, debiendo ajustarse, en todo caso, a los requisitos y garantías que se establezcan para cada uno de los distintos tipos de operaciones, de acuerdo con las normas que regulen los procedimientos administrativos a través de los que dichos hechos se materialicen.

Regla 18. *Archivo y conservación de los justificantes.*

1. Los justificantes a los que se refieren las reglas anteriores deberán conservarse debidamente ordenados por la entidad contable y estarán a disposición del Tribunal de Cuentas y de la Intervención General de la Administración del Estado, al objeto de posibilitar y facilitar las actuaciones de control y verificación de la contabilidad previstas en la Ley General Presupuestaria.

En el caso de justificantes de operaciones que estén financiadas con fondos comunitarios, dichos justificantes también habrán de estar a disposición de las Instituciones de control comunitarias.

2. En los términos que para cada operación se establezcan, los justificantes de los hechos que se hayan incorporado al Sistema de Información Contable, con independencia del tipo de soporte en que originalmente se hubieran plasmado, podrán conservarse en soporte informático. En estos casos, las copias obtenidas de dichos soportes informáticos gozarán de la validez y eficacia de la justificación original, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación.

3. Tanto los justificantes formalizados en documentos en papel como los que lo estén en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos se deberán conservar durante un plazo de seis años contados desde la fecha de remisión al Tribunal de Cuentas de las cuentas anuales donde se pongan de manifiesto las respectivas operaciones, salvo que por norma de rango suficiente se establezcan otros plazos o se hubiera interrumpido el plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable de acuerdo con lo que se establece en la disposición adicional tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, la documentación justificativa de las valoraciones asignadas a activos y pasivos deberá conservarse al menos durante el periodo en que dichos activos y pasivos figuren en balance.

Una vez transcurrido el plazo que corresponda según lo previsto en los párrafos anteriores, y siempre que se hubiese emitido el preceptivo informe del Tribunal de Cuentas sobre las respectivas cuentas anuales, se podrá proceder a la destrucción de dichos justificantes, previa comunicación a los órganos de control a que se refiere el punto 1 de esta regla.

No procederá la destrucción de los justificantes en aquellos supuestos en que, por la naturaleza de los documentos de que se trate, esté establecido su envío al Archivo Histórico de Documentos.

CAPÍTULO II

Incorporación de datos al sistema

Regla 19. *Soporte de las anotaciones contables.*

Con independencia de la justificación que en cada caso sea exigible, el registro de las operaciones en el Sistema de Información Contable se podrá realizar, de acuerdo con los requerimientos que se establezcan para cada tipo de operación, por alguno de los tres procedimientos siguientes:

a) Mediante captura directa en el sistema de los datos que consten en el propio justificante de la operación.

b) Mediante la captura en el sistema de los datos que figuren reflejados en el oportuno documento contable o de captura de datos.

Los documentos contables podrán ser individuales de forma que recojan los datos referentes a una única operación, o bien, en su caso, podrán ser relaciones que agrupen los datos correspondientes a varias operaciones de un mismo tipo.

c) A través de la incorporación de dichos datos al sistema mediante la utilización de procedimientos o de soportes electrónicos, informáticos o telemáticos.

Regla 20. *Registro en el Sistema.*

Las operaciones que hayan de ser contabilizadas se incorporarán al Sistema de Información Contable con el máximo nivel de desarrollo, de forma que sus datos queden debidamente anotados en todos los registros a los que, en función de su naturaleza, la operación afecte.

Regla 21. *Autorización y custodia.*

1. En los supuestos de operaciones que hayan de ser registradas con base en documentos contables o de captura de datos, para que los correspondientes datos puedan ser incorporados al sistema será necesario que dichos documentos vengan debidamente autorizados por quien tenga atribuidas facultades para ello según las normas de procedimiento que sean aplicables en cada caso.

2. Cuando las operaciones se incorporen al sistema mediante la utilización de soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, los procedimientos de autorización y control mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales podrán ser sustituidos por autorizaciones y controles establecidos en las propias aplicaciones informáticas que garanticen la identificación y el ejercicio de la competencia por el órgano que la tenga atribuida.

3. Independientemente del procedimiento por el que se registren en el Sistema de Información Contable las diferentes operaciones, tanto los documentos contables o de captura de datos como en su caso los soportes electrónicos, informáticos o telemáticos deberán ser objeto de custodia y conservación según las especificaciones y plazos establecidos en la regla 18.

Regla 22. *Toma de razón.*

1. En todo documento que haya producido anotaciones en contabilidad deberá figurar una diligencia de toma de razón acreditativa, como mínimo, de la fecha, el número de asiento y el importe con que dicho documento hubiese quedado registrado individualizadamente. Dicha diligencia podrá realizarse mediante certificación mecánica efectuada por el propio equipo informático en que se soporte el Sistema de Información Contable.

2. Cuando las operaciones sean registradas a partir de los datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, la diligencia de toma de razón se sustituirá por los oportunos procesos de validación en el sistema, mediante los cuales dichas operaciones queden referenciadas en relación con las anotaciones contables que hayan producido.

TÍTULO IV

De la información a obtener del sistema de información contable

CAPÍTULO I

Normas generales

Regla 23. *Tipos de información.*

Para el cumplimiento de los fines del Sistema de Información Contable, que se establecen en la regla 11, y para poder satisfacer las necesidades de información contable de los destinatarios de la misma, descritos en la regla 5, mediante el adecuado tratamiento de los datos relativos a las operaciones de naturaleza económico-financiera registradas, el Sistema habrá de posibilitar la obtención de los siguientes tipos de información:

- a) La necesaria para la formación de las cuentas anuales.
- b) La información demandada por los distintos órganos de gestión de la entidad, la que se ha de enviar a la Intervención General de la Administración del Estado, la requerida por el Congreso de los Diputados, el Senado o los órganos de la Administración General del Estado a los que esté vinculada o de los que dependa orgánicamente la entidad, y cualquier otra información contable que viniese impuesta por la normativa vigente.

Regla 24. *Soporte de la información.*

La información contable ha de facilitar su tratamiento flexible debiendo plasmarse en estados contables que podrán estar soportados en listados, documentos e informes en papel, o mediante cualquier tipo de soporte electrónico, informático o telemático que garantice adecuadamente la validez, autenticidad e integridad de la información que contenga.

Sin perjuicio del soporte en que queden plasmados los estados contables, su contenido se habrá de ajustar a las normas que se contienen en el presente Título.

CAPÍTULO II

Cuentas anuales

Regla 25. *Delimitación.*

Las cuentas anuales habrán de estar referidas a la situación que se presente a la finalización del ejercicio contable, una vez que se hubiesen anotado todas las operaciones que se deban registrar durante el mismo de acuerdo con lo previsto en el PGCP, siendo su contenido el que se regula en las reglas 26 y 27 de esta Instrucción.

Regla 26. *Contenido de las cuentas anuales.*

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 128 de la Ley General Presupuestaria, las cuentas anuales que habrán de formar las entidades contables comprenderán:

- A) Balance.
- B) Cuenta del resultado económico patrimonial.
- C) Estado de cambios en el patrimonio neto.
- D) Estado de flujos de efectivo.

- E) Estado de liquidación del presupuesto.
- F) Memoria.

2. El contenido y estructura de las cuentas anuales a que se refiere el punto anterior se habrá de ajustar a lo que se establece para las mismas en el PGCP con las especialidades que se contemplan en la regla siguiente de esta Instrucción.

3. Cuando, de acuerdo con lo previsto en el punto 1 de la regla 3 y en el punto 2 de la regla 7, por la Intervención General de la Administración del Estado se haya elaborado una adaptación específica del PGCP, ya sea por tratarse de Entes públicos cuyo presupuesto de gastos tenga carácter estimativo o porque las especiales características de la entidad así lo requieran, en dicha adaptación se deberán incorporar las adecuaciones de las cuentas anuales que fuesen necesarias como consecuencia de las especialidades que se contemplen en la misma.

Regla 27. *Especialidades de las cuentas anuales.*

1. Las cuentas anuales de las entidades contables presentarán las especialidades que se recogen en los puntos siguientes de esta regla.

- 2. Especialidades del Estado de liquidación del presupuesto.

Todas las entidades habrán de cumplimentar la información correspondiente a las partes I «Liquidación del presupuesto de gastos», II «Liquidación del presupuesto de ingresos» y IV «Resultado presupuestario» del Estado de liquidación del presupuesto previsto en el PGCP.

La parte III de dicho Estado, relativa al «Resultado de operaciones comerciales», así como la información relativa a dichas operaciones que se contiene en su parte IV «Resultado presupuestario», sólo deberá ser cumplimentada por aquellas entidades cuyo presupuesto incorpore el resultado de operaciones comerciales.

- 3. Especialidades de la Memoria.

a) La nota 10 de la Memoria, correspondiente a la información de pasivos financieros, tendrá el contenido que se establece en el Anexo I de esta Instrucción.

b) La presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial a que se refiere la nota 18 de la Memoria se estructurará según los criterios y modelo que se fijan en el Anexo II de la presente Instrucción.

c) En el epígrafe 1.b) de la nota 19 de la Memoria, la información de las columnas relativas a las cancelaciones de derechos por insolvencias y por otras causas podrá presentarse de forma agrupada.

d) En la nota 23 de la Memoria, relativa a la información presupuestaria, se incluye un nuevo epígrafe:

23.6. Balance de resultados e informe de gestión.

Se informará, dentro de cada programa, del grado de realización de los objetivos, así como de los costes en los que se ha incurrido para su realización, en términos de gasto presupuestario previsto y realizado, y las desviaciones físicas y financieras, tanto absolutas como en porcentaje de lo realizado sobre lo previsto, que, en su caso, se hubieran producido, según establece el artículo 128 de la Ley General Presupuestaria.

Esta información se ajustará al contenido que se establece para la misma en el Anexo III de esta Instrucción.

e) Se restringe el contenido de la nota 24, relativa a los indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, eliminando la siguiente información:

- Letra d) Endeudamiento por habitante del epígrafe 1 «Indicadores financieros y patrimoniales».
- Punto 3) Gasto por habitante de la letra a) «Del presupuesto de gastos corriente» del epígrafe 2 «Indicadores presupuestarios».

- Punto 4) Inversión por habitante de la letra a) «Del presupuesto de gastos corriente» del epígrafe 2 «Indicadores presupuestarios».
- Punto 4) Superávit o déficit por habitante de la letra b) «Del presupuesto de ingresos corriente» del epígrafe 2 «Indicadores presupuestarios».

4. Para aquellas entidades cuya actividad económica abarque aspectos no recogidos en las cuentas anuales previstas en esta regla y en la anterior, la Intervención General de la Administración del Estado podrá ampliar el contenido de la Memoria incorporando la información adicional que sea precisa para la adecuada comprensión de la actividad desarrollada, de forma que, de acuerdo con lo establecido en el PGCP, las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la liquidación del presupuesto de la entidad contable.

Regla 28. *Información complementaria a las cuentas anuales.*

Además de la información que se contiene en las cuentas anuales, las entidades contables deberán elaborar toda aquella información contable que por la Intervención General de la Administración del Estado se considere necesaria, tanto para la ejecución de los trabajos de auditoría a que se refiere el punto 1 de la regla 34, como para la confección de la Cuenta General del sector público administrativo que ha de formar parte de la Cuenta General del Estado.

CAPÍTULO III

Otra información contable

Regla 29. *Delimitación.*

La información a obtener a lo largo del ejercicio por la entidad contable será:

- a) La información a enviar a la Intervención General de la Administración del Estado que se regula en la regla siguiente.
- b) La información a que se refiere la regla 31 relativa al Avance de Liquidación del Presupuesto del ejercicio corriente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37, punto 2 apartado e), de la Ley General Presupuestaria.
- c) La requerida por sus órganos de gestión para el adecuado ejercicio de sus funciones.
- d) La requerida por el Congreso de los Diputados, por el Senado, o por los órganos de la Administración General del Estado a los que esté vinculada o de los que dependa orgánicamente.
- e) Cualquier otra información que viniese impuesta por la normativa vigente.

Regla 30. *Información a enviar a la Intervención General de la Administración del Estado.*

1. Con periodicidad semanal, las entidades contables deberán remitir información contable a la Central Contable de la Intervención General de la Administración del Estado.

Mediante resolución de la Intervención General de la Administración del Estado se regularán las especificaciones y el procedimiento aplicables.

2. Con periodicidad mensual, las entidades contables deberán remitir a la Intervención General de la Administración del Estado, antes del día 20 del mes siguiente al que los datos se refieran, la información que se indica a continuación:

- a) Estado de ejecución del Presupuesto de Ingresos.

Se detallará por capítulos la ejecución del Presupuesto de Ingresos, desde el inicio del ejercicio y hasta fin del mes de referencia, con la siguiente estructura: Previsiones iniciales, modificaciones, previsiones definitivas, derechos reconocidos netos y recaudación neta.

b) Estado de ejecución de transferencias recibidas.

Se detallarán por artículos los capítulos correspondientes a las transferencias corrientes y de capital recibidas, desde el inicio del ejercicio y hasta fin del mes de referencia, con la siguiente estructura: Previsiones iniciales, modificaciones, previsiones definitivas, derechos reconocidos netos y recaudación neta.

c) Estado de ejecución del Presupuesto de Gastos.

Se detallará por programas y por capítulos la ejecución del Presupuesto de Gastos, desde el inicio del ejercicio y hasta fin del mes de referencia, con la siguiente estructura: Créditos iniciales, modificaciones, créditos definitivos, gastos comprometidos (sólo para el capítulo 6 «Inversiones reales»), obligaciones reconocidas netas y pagos realizados netos.

d) Estado de ejecución de transferencias concedidas.

Se detallarán por programas y por artículos los capítulos correspondientes a las transferencias corrientes y de capital concedidas, desde el inicio del ejercicio y hasta fin del mes de referencia, con la siguiente estructura: Créditos iniciales, modificaciones, créditos definitivos, obligaciones reconocidas netas y pagos realizados netos.

La información a que se refiere este punto se remitirá mediante la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, de acuerdo con los procedimientos y especificaciones que se establezcan por dicho Centro Directivo.

3. No obstante lo previsto en los puntos anteriores, la información a enviar a la Intervención General de la Administración del Estado por las entidades cuyo presupuesto de gastos tenga carácter estimativo será la que específicamente se determine por dicho Centro Directivo.

4. En función de las necesidades que se puedan presentar en cada momento, la Intervención General de la Administración del Estado podrá ampliar el contenido y cambiar la periodicidad de la información requerida en los puntos anteriores.

Regla 31. Información relativa al Avance de Liquidación del Presupuesto del ejercicio corriente.

1. Las entidades contables remitirán anualmente a la Intervención General de la Administración del Estado antes del 31 de julio de cada año, información relativa al Avance de Liquidación del presupuesto del ejercicio corriente, donde se haga constar la estimación de las operaciones que se vayan a realizar durante el ejercicio.

Con el fin de cumplir dicha obligación, se deberá presentar la siguiente información:

a) Estado de créditos iniciales para gastos, modificaciones de créditos estimadas, créditos definitivos estimados y obligaciones reconocidas netas estimadas, así como el volumen de compras estimadas en el supuesto de que el presupuesto de la entidad contable incorporase el resultado de operaciones comerciales.

b) Estado de previsiones de ingresos, sus modificaciones estimadas, previsiones definitivas estimadas y derechos reconocidos netos estimados, así como el volumen de ventas estimadas en el caso de que el presupuesto de la entidad contable incorporase el resultado de operaciones comerciales.

c) Estado demostrativo de las obligaciones reconocidas netas estimadas por cada uno de los artículos que integran los capítulos de transferencias corrientes y de capital concedidas.

d) Estado demostrativo de los derechos reconocidos netos estimados para cada uno de los artículos que integran los capítulos de transferencias corrientes y de capital recibidas.

Los estados establecidos en los apartados a) y b) se remitirán por capítulos.

2. Cuando en el momento de efectuar el envío de la información relativa al Avance de Liquidación del Presupuesto del ejercicio corriente, todavía no hubiesen sido remitidas las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anterior, a dicha información se acompañará un Estado de Liquidación del Presupuesto del ejercicio anterior, según el contenido previsto para el mismo en las cuentas anuales.

3. La información a que se refieren los puntos 1 y 2 de esta regla se remitirá a la Intervención General de la Administración del Estado mediante la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, de acuerdo con los procedimientos y especificaciones que se establezcan por dicho Centro directivo.

4. No obstante lo previsto en el punto 1 anterior, la información relativa al Avance de Liquidación del presupuesto del ejercicio corriente que se ha de remitir a la Intervención General de la Administración del Estado por las entidades contables cuyo presupuesto de gastos tenga carácter estimativo será la que específicamente se determine por dicho Centro Directivo.

TÍTULO V

Procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales

Regla 32. *Requisitos de seguridad en los procedimientos.*

Los procedimientos que se regulan en las siguientes reglas de este Título se deberán ajustar a los requisitos que, para la transmisión y recepción de comunicaciones a través de medios y aplicaciones informáticas, telemáticas y electrónicas, se establecen en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal; en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos; en la vigente normativa sobre firma electrónica; así como en la normativa de desarrollo de las normas indicadas en esta regla.

Regla 33. *Obtención de las cuentas anuales.*

1. La obtención de las cuentas anuales se realizará mediante la generación de ficheros comprensivos de la información que deben mostrar, de acuerdo con el contenido que para las mismas se establece en las reglas 26 y 27 de esta Instrucción.

2. El contenido y la estructura de los ficheros a que se refiere el punto anterior deberán ajustarse a las especificaciones técnicas que se definan por la Intervención General de la Administración del Estado.

Estas especificaciones técnicas serán objeto de publicación en el portal de la Administración Presupuestaria en Internet (www.igae.pap.meh.es).

Regla 34. *Formulación y puesta a disposición de la Intervención General de la Administración del Estado de las cuentas anuales.*

1. Una vez obtenidas las cuentas anuales, se procederá a su formulación y puesta a disposición de la Intervención General de la Administración del Estado, de acuerdo con el procedimiento establecido en los puntos siguientes, a efectos de que por dicho Centro Directivo, y en el plazo legalmente establecido, se pueda efectuar la auditoría de las mismas prevista en el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria.

Las cuentas anuales se formularán en el plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio económico.

2. El Jefe de Contabilidad pondrá a disposición del Presidente o Director de la entidad un fichero que contendrá la información relativa a las cuentas anuales a que se refiere la regla anterior, utilizando a tal fin los medios informáticos y telemáticos habilitados

al efecto por la Intervención General de la Administración del Estado, mediante una diligencia, firmada electrónicamente por el Jefe de Contabilidad, con el siguiente contenido:

«Don/Doña (nombre y apellidos del jefe de contabilidad), (cargo del mismo) de (denominación de la entidad), hace constar que todas las operaciones registradas en el Sistema de Información Contable de (denominación de la entidad), con imputación al ejercicio, han sido fielmente reflejadas en las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio.

La información relativa a dichas cuentas queda contenida en el fichero xxxxxxxx, cuyo resumen electrónico es.....

En, a..... de..... de.....

Firma»

3. El Presidente o Director de la correspondiente entidad acreditará la formulación de las cuentas anuales mediante una diligencia, firmada electrónicamente por él mismo, con el siguiente contenido, utilizando los medios informáticos y telemáticos a los que se hace referencia en el punto anterior:

«Don/Doña (nombre y apellidos del responsable de la entidad), (cargo del mismo) de (denominación de la entidad), formulo las cuentas anuales correspondientes al ejercicio de, de acuerdo con lo que se establece en la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada por Orden (número de la Orden y fecha de aprobación)

La información relativa a dichas cuentas queda contenida en el fichero xxxxxxxx, cuyo resumen electrónico es.....

En, a..... de..... de.....

Firma»

4. La formación del fichero, su puesta a disposición del Presidente o Director de la entidad, el envío a la Intervención General de la Administración del Estado de las cuentas anuales formuladas y las condiciones de firma electrónica de las mismas, tanto por parte del Jefe de Contabilidad, como por el Presidente o Director de la entidad, se ajustarán a las especificaciones técnicas que se definan por la Intervención General de la Administración del Estado.

Estas especificaciones técnicas serán objeto de publicación en el portal de la Administración Presupuestaria en Internet (www.igae.pap.meh.es).

5. Cuando se precise formular de nuevo las cuentas anuales, introduciendo rectificaciones en las anteriormente formuladas, se deberá seguir el mismo procedimiento indicado en los puntos 1 a 4 anteriores.

En todo caso, a través de los medios informáticos y telemáticos a los que se hace referencia en el punto 2 anterior, quedará constancia de la fecha de formulación y contenido de las cuentas formuladas con anterioridad.

Regla 35. *Del informe de auditoría.*

1. Una vez concluida la auditoría de cuentas, y utilizando los medios informáticos y telemáticos habilitados al efecto por la Intervención General de la Administración del Estado, el auditor pondrá a disposición del Presidente o Director de la entidad un fichero conteniendo el informe de auditoría previsto en el artículo 139.1 de la Ley General Presupuestaria, referido a las cuentas anuales que se rinden.

A esta información se asociará una diligencia, firmada electrónicamente por el director de la auditoría y el titular del órgano de control, en la que se indique el resumen electrónico del fichero donde se incluye, siendo el contenido de dicha diligencia el siguiente:

«Don/doña..... (nombre y apellidos),
(cargo del director de la auditoría)
don/doña (nombre y apellidos),
(cargo del titular del órgano de control),, emiten el informe de auditoría correspondiente al ejercicio, de la entidad, incluyéndose su contenido en el fichero xxxxxxxxxxxx, cuyo resumen electrónico es.....

Además se hace constar que la información relativa a las cuentas anuales formuladas a las que se refiere dicho informe de auditoría queda contenida en el fichero YYYYYYYYYY, cuyo resumen electrónico es.....

En, a..... de..... de.....

Firma»

Cuando, de conformidad con la normas y procedimientos de Auditoría Pública, solo proceda una única firma, la diligencia hará referencia exclusivamente al titular del órgano de control.

2. La formación del fichero, su puesta a disposición del Presidente o Director de la entidad y las condiciones de firma electrónica por parte del auditor se ajustarán a las especificaciones técnicas que se definan por la Intervención General de la Administración del Estado.

Estas especificaciones técnicas serán objeto de publicación en el portal de la Administración Presupuestaria en Internet (www.igae.pap.meh.es).

3. El fichero al que se hace referencia en los puntos anteriores no será necesario remitirlo a la Intervención General de la Administración del Estado junto con las cuentas anuales aprobadas, ya que estará a disposición de dicho Centro a través de los medios informáticos y telemáticos habilitados al efecto por el mismo.

No obstante, en la diligencia de aprobación de las cuentas que se regula en el punto 2 de la regla siguiente figurará la oportuna referencia a dicho fichero, de forma que quede perfectamente identificado en la misma.

4. Cuando con posterioridad a la emisión del informe de auditoría, la entidad considere imprescindible introducir alguna rectificación en las cuentas anuales auditadas, se deberá proceder a formular unas nuevas cuentas, siguiendo el mismo procedimiento indicado en el punto 5 de la regla 34 y en los puntos 1 a 3 de esta regla.

Regla 36. *Aprobación y remisión a la Intervención General de la Administración del Estado de las cuentas anuales.*

1. El Jefe de Contabilidad pondrá a disposición del Presidente o Director de la entidad un fichero que contendrá la información relativa a las cuentas anuales a que se refiere la regla 33, utilizando a tal fin los medios informáticos y telemáticos habilitados al efecto por la Intervención General de la Administración del Estado, mediante una diligencia, firmada electrónicamente por el Jefe de Contabilidad, con el siguiente contenido:

«Don/Doña (nombre y apellidos del jefe de contabilidad),
..... (cargo del mismo) de..... (denominación de la entidad), hace constar que todas las operaciones registradas en el Sistema de Información Contable de (denominación de la entidad), con imputación al ejercicio, han sido fielmente reflejadas en las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio.

La información relativa a dichas cuentas queda contenida en el fichero xxxxxxxx, cuyo resumen electrónico es.....

En, a..... de..... de.....

Firma»

2. Las cuentas anuales se aprobarán por quien ostente la condición de Presidente o Director de la correspondiente entidad, acreditándose dicha aprobación mediante la siguiente diligencia, firmada electrónicamente por él mismo, utilizando a tal efecto los medios informáticos y telemáticos a los que se hace referencia en el punto 1 anterior:

«Don/Doña (nombre y apellidos del responsable de la entidad) (cargo del mismo) de (denominación de la entidad), apruebo las cuentas anuales correspondientes al ejercicio de, de acuerdo con lo que se establece en la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada por Orden (número de la Orden y fecha de aprobación), incluyéndose su contenido en el fichero xxxxxxxxxx, cuyo resumen electrónico es.....

Además hago constar que a dichas cuentas anuales se refiere el informe definitivo de auditoría emitido con fecha, contenido en el fichero YYYYYYYYYY, cuyo resumen electrónico es.....

En, a..... de..... de.....

Firma»

No obstante, cuando la competencia para aprobar las cuentas anuales de la entidad resida en un órgano colegiado, el Presidente o Director de la misma certificará dicha aprobación mediante la siguiente diligencia, firmada electrónicamente por él mismo, utilizando a tal efecto los medios informáticos y telemáticos a los que se hace referencia en el punto 1 anterior:

«Don/Doña (nombre y apellidos del responsable de la entidad), (cargo del mismo) de (denominación de la entidad), certifico que las cuentas anuales correspondientes al ejercicio de, han sido aprobadas por (órgano competente) el día, de acuerdo con lo que se establece en la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada por Orden (número de la Orden y fecha de aprobación), incluyéndose su contenido en el fichero xxxxxxxxxxxx, cuyo resumen electrónico es.....

Además hago constar que a dichas cuentas anuales se refiere el informe definitivo de auditoría emitido con fecha....., contenido en el fichero YYYYYYYY, cuyo resumen electrónico es.....

En, a..... de..... de.....

Firma»

3. La formación del fichero, su puesta a disposición del Presidente o Director de la entidad, el envío a la Intervención General de la Administración del Estado de las cuentas anuales aprobadas y las condiciones de firma electrónica de las mismas, tanto por parte del Jefe de Contabilidad, como por el Presidente o Director de la entidad, se ajustarán a las especificaciones técnicas que se definan por la Intervención General de la Administración del Estado.

Estas especificaciones técnicas serán objeto de publicación en el portal de la Administración Presupuestaria en Internet (www.igae.pap.meh.es).

4. Las cuentas anuales obtenidas y aprobadas según el procedimiento establecido en los puntos anteriores, deberán ser remitidas a la Intervención General de la Administración del Estado dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio económico a que las mismas se refieran.

5. Una copia del fichero informático a que se refiere el punto 1 anterior, así como una copia del fichero mencionado en la regla 35, donde se contiene el informe de auditoría, quedarán en poder de cada una de las respectivas entidades, debiendo conservarse por éstas al menos durante el plazo a que se refiere la regla 8 de esta Instrucción.

Regla 37. Remisión de las cuentas anuales al Tribunal de Cuentas.

Una vez recibido el fichero informático que se señala en el punto 1 de la regla anterior, la Intervención General de la Administración del Estado lo pondrá a disposición del Tribunal de Cuentas, junto con el fichero a que se refiere la regla 35 en que se contenga el respectivo informe de auditoría, dentro del plazo legalmente establecido y a través de los medios o el soporte que convengan entre ambas partes.

Sin perjuicio de lo anterior, la Intervención General de la Administración del Estado obtendrá una copia o duplicado de los ficheros que se hubiesen recibido de cada una de las entidades, así como de los ficheros en que se contengan los respectivos informes de auditoría. Esta copia o duplicado quedará en poder de dicho Centro Directivo, tanto a efectos estadísticos como de obtención de la Cuenta General del Sector Público Administrativo que ha de formar parte de la Cuenta General del Estado, conservándose de acuerdo con las normas establecidas al respecto en esta Instrucción.

Regla 38. Publicación de las cuentas anuales.

La publicación en el Boletín Oficial del Estado de la información relativa a las cuentas anuales que determine la Intervención General de la Administración del Estado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 136.4 de la Ley General Presupuestaria, se deberá efectuar en el plazo de un mes, contado desde la fecha en la que la Intervención General de la Administración del Estado presente las respectivas cuentas ante el Tribunal de Cuentas. Las entidades tendrán conocimiento de dicha fecha a través de los medios informáticos y telemáticos habilitados al efecto por la Intervención General de la Administración del Estado.

ANEXO I

Nota 10 de la memoria: Pasivos financieros

10. Pasivos financieros

Para los pasivos financieros, excepto para las cuentas a pagar por operaciones habituales de la entidad y los derivados designados instrumentos de cobertura, se incluirá la siguiente información:

1. Resumen de situación de las deudas:

Se presentará un estado resumen de la conciliación entre la clasificación de pasivos financieros del balance y las categorías que se establecen en la norma de reconocimiento y valoración nº 9, "Pasivos financieros", que tendrá la siguiente estructura:

1. Resumen de situación de las deudas

Clases Categorías	Largo plazo						Corto plazo						Total	
	Obligaciones y bonos		Deudas con entidades de crédito		Otras deudas		Obligaciones y bonos		Deudas con entidades de crédito		Otras deudas			
	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1
Deudas a coste amortizado														
Deudas a valor razonable														
Total														

2. Líneas de crédito:

Para cada línea de crédito se informará del importe disponible, indicando también el límite concedido, la parte dispuesta, y la comisión, en porcentaje, sobre la parte no dispuesta, según el siguiente formato:

Identificación	Límite concedido	Dispuesto	Disponible	Comisión s/ no dispuesto
Total				

3. Otra información:

- El importe de las deudas con garantía real.
- Intereses devengados y no vencidos.
- Datos de identificación de la entidad prestamista de los préstamos singulares cuando el importe de la deuda sea significativo con respecto al total.

ANEXO II

Nota 18 de la memoria: presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial

18. Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial

La entidad podrá presentar la cuenta del resultado económico patrimonial clasificando los gastos económicos incluidos en la misma por actividades.

Para la elaboración de esta información se tendrán en cuenta las siguientes normas:

a) Los ingresos totales se agruparán en las tres categorías siguientes:

- Ingresos de gestión ordinaria.
- Ingresos financieros.
- Otros ingresos.

b) Para la presentación de los gastos hay que distinguir entre los gastos que constituyan a su vez gastos presupuestarios y los gastos que no sean gastos presupuestarios:

- Los gastos que a su vez constituyan gastos presupuestarios se presentarán distribuidos en los programas presupuestarios a que correspondan de los ejecutados por la entidad.

- Los gastos que no constituyan gastos presupuestarios del ejercicio se distribuirán igualmente entre los programas presupuestarios anteriores en la proporción que, sobre el gasto total que constituya a su vez gasto presupuestario, suponga cada uno de los programas.

La información de la cuenta del resultado económico patrimonial por actividades se estructurará de acuerdo con el siguiente modelo:

Gastos (Programas)	Ejercicio N	Ejercicio N-1	Ingresos	Ejercicio N	Ejercicio N-1
			Ingresos de gestión ordinaria		
			Ingresos financieros		
			Otros ingresos		
Total			Total		

ANEXO III

Modelo de balance de resultados e informe de gestión

Balance de resultados e informe de gestión

Ejercicio . . .

A) Grado de realización de objetivos.

Programas de gasto		Objetivo	Actividades	Indicador	Previsto	Realizado	Desviaciones	
Código	Descripción						Absolutas	%

B) Coste de los objetivos realizados.

Programas de gasto		Objetivo	Actividades	Coste previsto (créditos definitivos)	Coste realizado (obligaciones reconocidas)	Desviaciones	
Código	Descripción					Absolutas	%