

CONTABILIDAD

Silvia Fresneda Fuentes

Titular de Universidad

Joaquina Laffarga Briones

Catedrática de Universidad

Inmaculada Lucuix García

Titular de Escuela Universitaria

Ignacio Ruiz Albert

Titular de Escuela Universitaria

Departamento de Contabilidad y Economía Financiera

Universidad de Sevilla

Líneas directrices para la adaptación del PGC de las empresas de la Junta de Andalucía

RESUMEN/ABSTRAC:

La aprobación del nuevo PGC ha traído consigo la necesidad de redactar nuevas adaptaciones para sectores específicos. Este es el caso de la normativa contable aplicable a las empresas públicas de la Junta de Andalucía. Este trabajo estudia las peculiaridades de la adaptación existente y la realidad de las empresas a las que se dirige para proponer las líneas básicas sobre las que fundamentar la nueva adaptación. Para ello se ha realizado un estudio pormenorizado de las normas y pronunciamientos de referencia existentes hasta la fecha y un análisis de las Cuentas Anuales de las principales empresas implicadas. El resultado se concreta en el establecimiento de las líneas principales sobre las que basar la propuesta de adaptación.

The passing of the law regulating the new PGC (Spanish GAAP) has brought about the need to design adaptations of the norm for specific sectors. This is the case with public sector companies and agencies under the control of the Regional Government of Andalusia (Junta de Andalucía) and their applicable accounting principles. This study focusses on the specifics of the adaptation currently in use by those companies, as well as on the relevant and necessary factors in the design of a new adaptation to the newly passed PGC. Methodological strategies include a detailed study of the regulations and norms, relevant statements of reference, and Annual Accounts of the companies involved. A specific proposal for adaptation materializes out of the conclusions and results of this study.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD, EMPRESAS JUNTA ANDALUCÍA.
SPANISH GAAP, JUNTA ANDALUCÍA COMPANIES.

1.- INTRODUCCIÓN

La aprobación en noviembre de 2007 del nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante PGC'07) para las empresas de carácter privado constituye el punto de partida de una etapa en la que, por un lado, se seguirá desarrollando la normativa contable de aplicación generalizada, a través de futuros desarrollos normativos y de las correspondientes resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y, por otro lado, se deberá proceder a la adaptación al nuevo PGC'07 de aquellos textos contables que estuviesen basados en el PGC'90.

Este es el caso de la normativa contable aplicable a las empresas públicas de la Junta de Andalucía. La Comunidad Autónoma andaluza realizó en 2002 una adaptación del PGC'90 a estas entidades, por lo que ahora deberá abordar la reforma de dicho texto para adaptarlo al nuevo marco normativo.

El objetivo del trabajo ha sido el establecimiento de las principales líneas directrices sobre las que podría basarse el desarrollo de la adaptación del PGC'07 a las empresas de la Junta de Andalucía. Para alcanzarlo, por un lado, se ha realizado un análisis de la adaptación del PGC'90 a estas entidades, y por otro, se ha estudiado el contenido y la estructura de la información contable emitida de acuerdo a la citada adaptación y recogida en las Cuentas Anuales de las entidades más significativas. Fruto de todo lo anterior se ha elaborado una propuesta de adaptación.

En consecuencia, el trabajo se estructura, además de esta introducción en cinco epígrafes. En el segundo, se identifican los entes integrantes de la Junta de Andalucía (en adelante JA) sometidos al régimen privado de contabilidad. En el tercero, se describen las características básicas de la adaptación realizada en 2002. En el cuarto, proponemos lo que consideramos deberían ser las líneas directrices de la futura adaptación. Por último, el quinto apartado se destina a las consideraciones finales.

2.- LAS EMPRESAS DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA

La normativa reguladora de la actividad económico-financiera del sector público andaluz identifica

las empresas de la JA a partir de la delimitación realizada en el art. 6.1 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma andaluza (Ley 5/1983, de 19 de julio, LGHPCA), esto es:

- a) Las sociedades mercantiles, en cuyo capital sea mayoritaria, directa o indirecta, la Administración de la Junta de Andalucía o de sus Organismos Autónomos y demás entidades de derecho público.
- b) Las entidades de derecho público con personalidad jurídica, que por Ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado.

Como empresas, cuentan con presupuestos de capital y explotación estimativos y se someten a la normativa contable de la empresa privada. Se trata de un conjunto amplio de entidades creadas para la realización de actividades en las que los principios de eficacia en la gestión y proximidad a los ciudadanos aconsejan que se organicen en régimen de autonomía de gestión. Siguiendo una tendencia que podemos considerar generalizada en el sector público, tanto a nivel nacional como internacional (OECD, 2002), la Administración de la JA ha ejercido la libertad de organización de la que disfruta, creando entidades instrumentales mediante las cuales trata de flexibilizar su actuación a través del Derecho privado, ya sea manteniendo la personalidad jurídica pública (de forma similar a las entidades públicas empresariales del Estado), o bien adoptando formas jurídico-privadas, como son las sociedades mercantiles públicas y las fundaciones de iniciativa pública, si bien estas últimas no tienen la consideración de empresas.

Nos encontramos, por tanto, en el ámbito de la llamada administración instrumental de la JA, cuya regulación conjunta ha sido abordada por la Ley de la Administración de la JA (Ley 9/2007, de 22 de octubre). Partiendo del objetivo general de adaptar la organización y régimen de la Administración a las nuevas exigencias sociales, la Ley establece una nueva estructura organizativa del sector público andaluz, otorgando un plazo de tres años para adaptar las entidades existentes.

En el cuadro 1 se muestra un resumen de la clasificación, naturaleza y régimen jurídico de referencia de estas entidades instrumentales de la JA a partir de la mencionada Ley, permitiendo además situar en este conjunto a las empresas de la JA.

Cuadro 1. Entes instrumentales de la JA (Ley 9/2007, de 22 de octubre)

Categorías		Actividad	Personalidad jurídica / características	Regulación de referencia	Categorías anteriores
Agencias públicas	Administrativas	Administrativa	Personalidad pública Administración institucional dependiente de la Administración de la JA Cuentan con potestades administrativas	Derecho público	Organismos autónomos
	Empresariales	De interés público susceptible de contraprestación		Derecho privado	Entidades de Derecho público sometidas a derecho privado (art. 6.1.b) LGHPCA)
	De régimen especial	Cualesquiera de las anteriores ^(*)		Derecho privado salvo excepciones	
Entidades instrumentales privadas	Sociedades mercantiles	En régimen de mercado	Personalidad privada En ningún caso pueden ejercer potestades administrativas	Derecho privado	Sociedades mercantiles (art. 6.1.a) LGHPCA)
	Fundaciones	Según lo previsto en la Ley de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía (Ley 10/2005, de 31 de mayo)			Fundaciones de la CAA

(*) Siempre que se les asignen funciones que impliquen ejercicio de autoridad y requieran especialidades en su régimen jurídico.

Al margen de los nuevos entes de esta naturaleza que se puedan constituir, junto a las sociedades mercantiles, también formarán parte de las empresas de la JA las agencias públicas empresariales que se creen a partir de las entidades de derecho público anteriores. Cabe lo mismo pensar de las agencias de régimen especial para las que, atendiendo a las características predominantes de su actividad, se opte por someter a la normativa privada.

El número de entidades que conforman actualmente las empresas de la JA es de 58 diferenciadas de acuerdo a su forma jurídica en: 42 sociedades mercantiles (de las cuales 33 están participadas in-

directamente), 13 entidades de derecho público y 3 agencias públicas empresariales resultantes de la adaptación de los respectivos entes de derecho público¹. En el ejercicio 2009, considerando sólo aquellas que integran sus presupuestos, de forma directa o consolidada, en el de la Comunidad de Andalucía (38 entidades), la cuantía total del presupuesto de estas entidades supera los 4.600 millones de euros, lo que representa en torno a un 13% del de la Comunidad.

Las empresas cuyas cuentas anuales han sido analizadas se recogen en el cuadro 2.

¹ En el Inventario de Entes de la Comunidad Autónoma de Andalucía puede obtenerse una relación de estas entidades. Este inventario se confecciona, al igual que en el resto de las Comunidades Autónomas, a partir de los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 10 de abril de 2003 y se actualiza semestralmente.

Cuadro 2. Empresas analizadas

Entidades de derecho público /agencias públicas empresariales	Sociedades mercantiles
Agencia Andaluza de la Energía Agencia de Innovación y Desarrollo de Andalucía Agencia de la Radio y Televisión de Andalucía Empresa Pública de Emergencias Sanitarias Empresa Pública de Gestión de Programas Culturales Empresa Pública Hospital Alto Guadalquivir Empresa Pública Hospital Bajo Guadalquivir Empresa Pública Hospital Costa del Sol Empresa Pública Hospital Poniente de Almería Empresa Pública Puertos Andalucía Empresa Pública Suelo de Andalucía Ente Público Andaluz de Infraestructuras y Servicios Educativos Ferrocarriles de la Junta de Andalucía	Agencia Andaluza Promoción Exterior, S.A. Canal Sur Radio, S.A. Canal Sur Televisión, S.A. Empresa Andaluza de Gestión de Instalaciones y Turismo Juvenil, S.A. Empresa Pública del Deporte Andaluz, S.A. Empresa de Gestión Medioambiental, S.A. Turismo Andaluz, S.A. Empresa Pública Desarrollo Agrario y Pesquero de Andalucía, S.A. Gestión de Infraestructuras de Andalucía, S.A.

3.- SITUACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE LAS EMPRESAS DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA

El Plan General de Contabilidad Pública aplicable en la Comunidad de Andalucía (Orden de 31 de enero de 1997) determinó la aplicación del plan contable empresarial para las empresas de la JA. La Intervención General de la JA, como centro directivo de la contabilidad de la Comunidad, llevó a cabo la realización de este plan específico aplicable a todas las empresas públicas andaluzas independientemente de su forma jurídica, al considerar que la realidad económica y las actividades llevadas a cabo por las mismas no precisaba de esta distinción.

El objetivo fue propiciar la homogeneidad en el tratamiento contable de la información y en la presentación de los estados financieros por parte de estas entidades –sólo en modelo normal–, ante la necesidad de implantar un sistema de información permanente sobre las mismas y atender los requerimientos informativos exigidos por el SEC 95.

El Plan General de Contabilidad aplicable a las Sociedades Mercantiles y Entidades de Derecho Público (en adelante PGCEJA) aprobado por Resolución de 4 de marzo de 2002 de la Intervención

General de la JA presentaba, por tanto, la misma estructura del PGC'90. No obstante, su contenido tenía una serie de diferencias relativas fundamentalmente a:

- a) Cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables. A este respecto merece especial mención:
 - a.1. Introducción de la problemática de bienes adscritos o cedidos por la JA a la entidad.
 - a.2. Establecimiento de cuentas específicas sobre la recepción, liquidación y devolución de subvenciones realizadas en operaciones de intermediación.
 - a.3. Cuentas deudoras y acreedoras para reconocer los débitos y créditos con la JA.
 - a.4. Cuenta de gastos por devolución de subvenciones y de impuestos a la JA.
- b) Normas de valoración. Se incorporaron algunas normas para tratar problemáticas específicas de estas entidades, algunas de ellas incluyendo respuestas emitidas por el ICAC:
 - b.1. Se introdujeron otras formas especiales de adquisición de inmovilizado, como las donaciones recibidas de la JA y otras aportaciones de

bienes realizadas sin contraprestación, tales como cesiones y adscripciones (BOICAC nº 9/1992). El tratamiento contable propuesto era su consideración como un mayor fondo social si se recibían en el acto constitutivo o el de una subvención de capital en caso contrario, siendo su contrapartida un activo inmaterial.

b.2. Se concedía un tratamiento específico a aquellas operaciones en las que la entidad construyese infraestructuras y elementos de inmovilizado

por mandato o encargo de la JA, estableciéndose su tratamiento contable como inmovilizado material, inmaterial o existencias en función de que el destinatario fuera la empresa, la JA cediendo el uso a la empresa, o un tercero, respectivamente.

b.3. Se desarrolló la norma de transferencias y subvenciones (BOICAC nº 9/1992 y BOICAC nº 17/1994). Su tratamiento contable se vinculaba principalmente al origen presupuestario de los fondos (Cuadro 3):

Cuadro 3. Tratamiento contable transferencias y subvenciones

Naturaleza presupuestaria	Finalidad	Reconocimiento contable
Transferencias corrientes	Financiación del presupuesto de explotación	Ingresos del ejercicio en la cuantía necesaria para equilibrar la cuenta de pérdidas y ganancias
	Compensación de pérdidas	Aportación de socios si provienen de la JA
Transferencias de capital	Financiación de la estructura básica de la entidad	Ingresos a distribuir en varios ejercicios en la cuantía invertida
Subvenciones corrientes	Financiación de operaciones corrientes, concretas y específicas	Ingresos de explotación
	Intermediación	Sólo generan cuentas deudoras y acreedoras
Subvenciones de capital	Financiación de activos fijos previamente determinado	Asimilable a las transferencias de capital
	Intermediación	Sólo generan cuentas deudoras y acreedoras

b.4. Se introdujo la norma 21, relativa al reconocimiento y valoración de los derechos de cobro con la JA. En ella se incluía como criterio fundamental para el reconocimiento del derecho de cobro frente a la JA la fase de tramitación presupuestaria de la orden de pago.

Al margen de lo anterior, se puede observar la existencia de diferentes términos relativos a las relaciones que las entidades mantienen con la JA, tales como: *actuación como medio propio de la JA, encargos de ejecución, encomiendas de gestión, gestión delegada*, etc. Ante esta diversidad de formas de actuación, que evidentemente condicionan el reflejo contable de las transacciones, la adaptación no ofrecía un mecanis-

mo de respuesta homogéneo. Esto ha supuesto una dificultad añadida en la aplicación de la norma contable, que cada entidad ha resuelto de una manera diferente.

Por otro lado, se ha podido constatar que las tareas de intermediación están presentes en muchas de las empresas y suponen un movimiento importante de fondos. Sin embargo el texto no realizó una delimitación del concepto de intermediación ni concretó las circunstancias en las que una entidad actúa como intermediaria. Tan sólo se hace referencia a su tratamiento contable en el caso de intermediación en la entrega de subvenciones (Cuadro 3) y en el caso de operaciones realizadas en ejecución de un *mandato o*



figura similar trasladando la respuesta del ICAC al respecto (BOICAC n°19/1994).

4.- ASPECTOS A CONSIDERAR EN LA PROPUESTA DE ADAPTACIÓN

Los rasgos que diferencian a las empresas de la JA de las empresas privadas están relacionados fundamentalmente con la naturaleza y diversidad de las actividades desarrolladas por un lado, y con el origen de sus fuentes de financiación, por otro. Por ello, estos rasgos deben ser los que determinen las directrices sobre las que basar la adaptación del PGC'07.

En lo referente a las actividades desarrolladas y atendiendo a su fondo económico las empresas de la JA se podrían agrupar en las siguientes categorías:

- a) Entidades prestadoras de servicios recibiendo a cambio una contraprestación directa y relacionada, ya sea, o no, en condiciones generales de mercado. En la mayoría de los casos se trata de servicios prestados a la JA siendo ésta la que determina las actuaciones a realizar y el importe de la contraprestación.
- b) Entidades que conceden subvenciones. Se entiende que la entidad concede subvenciones a bene-

ficiarios finales cuando es ella quien establece las condiciones generales de concesión y/o los beneficiarios directos de la subvención. Su responsabilidad se extiende tanto al proceso de selección y concesión, como a la tramitación de los pagos, ya sea directamente al beneficiario o por cuenta de éste, y/o por otra parte, a la justificación de la aplicación a la finalidad para la cual la subvención fue concedida.

- c) Entidades que realizan tareas de intermediación. En este caso distinguimos entre:

1. Intermediación en la entrega de subvenciones a beneficiarios finales. La responsabilidad de la entidad se puede limitar a la gestión de los pagos o cualquier otra cuestión derivada de la tramitación administrativa. Sin embargo, la delimitación de las condiciones generales de la concesión o los beneficiarios directos de la subvención vienen impuestos por parte del organismo que concede los fondos.

2. Intermediación en la construcción de infraestructuras para la JA u otras Administraciones Públicas. La entidad actúa como intermediaria cuando la gestión de las actuaciones realizadas se

lleva a cabo por cuenta y en nombre de la JA u otra Administración Pública, de tal forma que los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien objeto de la operación recaen sustancialmente en la Administración, siendo ésta quien mantiene el control efectivo de los mismos.

Hemos de señalar que en muchos casos una misma entidad podría adscribirse a varias de las anteriores categorías. No obstante, esta clasificación permite identificar las principales actividades que desarrollan y comprender su operativa diaria, todo ello para conocer la realidad económica de las transacciones que realizan y favorecer su reflejo contable.

En lo referente al origen de las fuentes de financiación con las que cuentan estas empresas, resulta destacable la importancia que representan las transferencias y subvenciones recibidas con cargo al Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía. En términos absolutos y para el ejercicio 2009 esta financiación alcanza un volumen de 2.743 millones de euros, lo que representa en el presupuesto de explotación de estas empresas tomadas en su conjunto un 53,39 % y en el de capital un 66,13 %.

No obstante, éstas no constituyen la totalidad de la financiación que reciben las empresas con cargo al Presupuesto. De esta forma una figura muy relevante para muchas empresas son las encomiendas de gestión (art. 26 Ley 3/2008, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía 2009). En virtud de esta figura las Consejerías y cualquier otra entidad que deba ser considerada a los efectos de la Ley de Contratos del Sector Público poder adjudicador² (Ley 30/2007, de 30 de octubre) pueden ordenar al resto de los entes instrumentales del sector público andaluz mediante resolución la realización de los trabajos y actuaciones que precisen, siempre que ejerza sobre los mismos un control análogo al que ejercen sobre sus propios servicios. Se trata, por tanto, de una relación jerárquica, no contractual,

cuya valoración se realiza, bien considerando el coste de realización material de la actuación encomendada, o bien en función de un sistema de tarifas para aquellas entidades que las tengan establecidas.

Teniendo en cuenta lo anterior y atendiendo a la solidez conceptual que establece el PGC'07, consideramos que la adaptación que se realice deberá profundizar en las siguientes cuestiones:

- a) El rasgo fundamental del concepto de activo, esto es, su capacidad para generar beneficios o rendimientos económicos futuros, que en la empresa privada se asocia con la generación de flujos de tesorería positivos, en estas entidades debe ser interpretado de una manera amplia, extendiéndolo a su capacidad para contribuir a la consecución de los objetivos para los que la entidad fue constituida (potencialidad de servicio).
- b) Para al tratamiento contable de los fondos recibidos de la JA, en el ejercicio de su doble papel de socio mayoritario (único en la mayoría de los casos) y principal financiador de la actividad de estas empresas, es necesario dar una respuesta basada en la realidad económica de las operaciones y no exclusivamente en su origen presupuestario. En este sentido, teniendo en cuenta la norma de registro y valoración nº 18 del PGC'07 y la respuesta emitida por ICAC que determina en qué casos las subvenciones y transferencias recibidas de la entidad pública dominante financian actividades de interés público general y no tienen la consideración de aportaciones de socios (BOI-CAC nº 77/2009; Minguillón, 2009), se propone la agrupación de los fondos recibidos de la JA en las siguientes categorías:

- 1.- Fondos destinados a financiar el presupuesto de explotación de la entidad. Si se reciben para la financiación de una actividad o la prestación de un servicio que debe ser financiado de forma específica para garantizar su efectiva prestación,

² Se trata de entidades creadas para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil, financiadas mayoritariamente o controladas en su gestión por las Administraciones Públicas u otros entes dependientes de éstas (art. 3 Ley de Contratos del Sector Público).



se propone su registro como ingresos del ejercicio en el que se realice la actividad³.

Sin embargo, si en el momento de su asignación por la JA no se estableciera una finalidad determinada, y siempre que tengan carácter de no reintegrable se deberían registrar como aportaciones de socios.

En cualquier caso, las aportaciones que tengan carácter reintegrable se registrarán como un pasivo de la entidad con la JA.

2.- Fondos destinados a la adquisición de inmovilizado que formará parte de la estructura fija de la entidad. Se propone su tratamiento como ingresos por subvenciones de capital. De la misma forma que en el caso anterior, será necesario que en los programas de actuación, inversión y financiación o mediante cualquier otro instrumento jurídico, se indique expresamente la vinculación de los mismos a una inversión concreta. Por ello, los fondos recibidos de forma genérica

para la financiación de inmovilizado se considerarán aportaciones de socios.

En aquellos casos en los que los fondos concedidos fueran reintegrables se debería reconocer un pasivo de la entidad con la JA.

3.- Fondos recibidos para la financiación de actividades o programas concretos ejecutados por la entidad para la JA y que han sido especificados por el órgano concedente. En estos casos la entidad recibe un montante de recursos vinculados al desarrollo de dicha actividad, actuación o programa cuyo beneficiario es la JA. Se propone su consideración como ingresos de la explotación, por ello, para su reconocimiento y valoración se debería aplicar la NRV 14ª PGG'07 relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

4.- Fondos recibidos en el ejercicio de tareas de intermediación, ya sea para la construcción de infraestructuras cuyo destinatario final es la JA, ya sea en la entrega de subvenciones a beneficiarios

³ Para ello, será necesario que los fondos recibidos estén consignados en programas de actuación, inversión y financiación, contratos-programa, convenios u otros instrumentos jurídicos, y que en los mismos se especifiquen las distintas finalidades que puedan tener, así como los importes que financian cada uno de las actividades específicas.

finales. Estas actuaciones no deben tener ninguna influencia en los resultados de la entidad. Por ello, su registro contable sólo debería reflejar los movimientos de tesorería que pudieran producirse. Todo ello, con independencia de que el servicio de intermediación fuese retribuido, en cuyo caso debería contabilizarse el ingreso.

5.- Aquellos otros cuyo destino sea la financiación de actividades realizadas por la entidad, que no puedan incluirse en las categorías anteriores y sean no reintegrables deberán tener la consideración de subvenciones recibidas y registrarse de acuerdo a lo establecido en la NRV 18ª.

6.- Fondos recibidos en concepto de aportaciones de capital social, fondo social o préstamo. Se entiende que no requieren ninguna consideración especial, por lo que para su reconocimiento y valoración resultaría de aplicación la norma NRV 9ª del PGC'07 relativa a instrumentos financieros.

- c) Habida cuenta de que estas entidades pueden conceder subvenciones como una parte importante de su actividad, se propone reconocer las cantidades concedidas por este concepto como gasto del ejercicio. Asimismo habría que considerar la necesidad de contabilizar provisiones en aquellos casos en los que al cierre del ejercicio quedasen pendientes de cumplir por parte del beneficiario algunas de las condiciones establecidas para su percepción, siempre que no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.
- d) Estas entidades pueden recibir bienes de la JA u otras Administraciones Públicas en virtud de acuerdos de adscripción o cesión. En estos casos se propone otorgar un tratamiento idéntico al de las subvenciones de capital recibidas y clasificar los activos de acuerdo con su naturaleza. No obstante, en línea con lo establecido por el ICAC (BOICAC nº 77/2009), el derecho de uso tendrá la consideración de un intangible si el periodo de cesión fuese sustancialmente inferior a la vida económica del bien.

- e) En aquellos casos en los que sea la entidad la que ceda o adscriba a otra entidad bienes por un período de tiempo determinado se propone su consideración como subvenciones entregadas.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, es evidente que el tratamiento contable derivado de las anteriores consideraciones debería producir cambios en las normas de registro y valoración. Al mismo tiempo, sería necesario introducir modificaciones en el cuadro de cuentas y en las definiciones y relaciones contables. En este sentido, dado que gran parte de las operaciones que realizan estas entidades son con la JA, se cree necesario el desarrollo de un grupo específico para reconocer los derechos de cobro y obligaciones de pago entre las partes. Por otro lado, en las cuentas anuales se propone la creación de apartados específicos que distingan claramente los diferentes activos, pasivos, gastos e ingresos, cobros y pagos derivados de las relaciones de estas entidades con la JA, así como la introducción en la memoria de tantas notas como sean necesarias para aclarar estas relaciones.

5. CONSIDERACIONES FINALES

La reciente reforma del ordenamiento contable español que ha dado como fruto la aprobación del PGC'07 constituye una oportunidad para perfeccionar la adaptación que en su día se hizo del PGC a las empresas de la JA. A esto hay que sumar la posibilidad de mejora en el tratamiento y reconocimiento contable de las operaciones realizadas por estas entidades que ofrece la consideración del fondo económico además del jurídico, circunstancia especialmente novedosa en un entorno en el que el desarrollo normativo en materia contable ha estado influido de forma importante por el derecho presupuestario. En este trabajo hemos esbozado las líneas directrices sobre las que se podría basar el texto del nuevo PGC de las empresas de la JA, considerando como ejes fundamentales de la propuesta la naturaleza y diversidad de las actividades desarrolladas por estas empresas, el origen de sus fuentes de financiación y el destino de los fondos recibidos.

BIBLIOGRAFÍA

-Ley 5/1983, de 19 de julio *Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma andaluza*.

-Ley 30/1997, de 30 de octubre de *Contratos del Sector Público*.

-Ley 9/2007, de 22 de octubre de la *Administración de la Junta de Andalucía*.

-Ley 3/2008, de 23 de diciembre, del *Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2009*.

-Orden de 31 de enero de 1997, por la que se aprueba el *Plan General de Contabilidad Pública de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Organismos Autónomos de carácter administrativo*.

-Resolución de 4 de marzo de 2002 de la Intervención General de la Junta de Andalucía que aprueba el *Plan General de Contabilidad aplicable a las Sociedades Mercantiles y Entidades de Derecho Público de la Junta de Andalucía*.

Minguillón Roy A. (2009): “El nuevo PGC y las entidades públicas: Las subvenciones en la NRV 18ª”. *Auditoría Pública*, nº 48, pp.: 63-70.

OECD (2002): *Distributed Public Governance. Agencies, Authorities and other Government Bodies*. Organisation for Economic Cooperation and Development. París.