



Los precios universitarios

Tratamiento contable

Nuria Borrull Hermano
Gabriel Martínez Martí

Técnicos de Auditoría. Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana

Debido a la problemática que plantea en las universidades la disfuncionalidad existente entre el periodo contable que abarca la liquidación de las cuentas anuales, coincidentes con el año natural (del 1 de enero al 31 de diciembre), y la actividad que desarrolla la universidad durante el curso académico (del 1 de octubre a 30 de septiembre del año siguiente), en el presente trabajo se interpretan los criterios y normas contables de aplicación, tanto en el subsistema contable presupuestario como en el económico-patrimonial, a los ingresos derivados de los precios públicos por la prestación de servicios académicos universitarios.

El problema que se plantea en relación con estos ingresos, que se liquidan en el último trimestre del ejercicio y corresponden al curso académico que termina en 30 de septiembre del ejercicio siguiente, es si deben periodificarse imputando o no los ingresos al periodo fraccionado, y ello distinguiendo entre el subsistema de contabilidad presupuestaria y el de la contabilidad económico-patrimonial. Adicionalmente, surge la problemática de la contabilización del aplazamiento en el pago, las exenciones y las bonificaciones y, en su caso, de los impagos.

Los precios públicos

Los precios públicos, según se establece en el art. 1 del Decreto 73/1991, de 13 de mayo, del Consell de la Generalitat Valenciana (5.1 en Bibliografía), son las contraprestaciones pecuniarias exigibles por la Generalitat por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de su dominio público, y por la entrega de bienes, prestaciones de servicios o realización de actividades efectuadas dentro del territorio y en el ámbito de sus compe-

tencias por la Administración de la Generalitat Valenciana, sus organismos autónomos o entes de derecho público, siempre que se trate de:

- Entrega de bienes corrientes
- Operaciones comerciales, industriales y análogas
- Prestaciones de servicios o realización de actividades efectuadas en régimen de derecho público cuando concorra alguna de las circunstancias siguientes:

- Que los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria, entendiéndose que lo serán si vienen impuestas por disposiciones legales o reglamentarias o constituyen condición previa para realizar cualquier actividad u obtener derechos o efectos jurídicos determinados.
- Que los servicios o actividades sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado, por no implicar intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad, o bien por no tratarse de servicios en los que esté declarada la reserva a favor del sector público, conforme a la normativa vigente.

Tratamiento contable

El marco contable de aplicación está contenido en la Orden de 6 de mayo de 1994 del Ministerio de Economía y Hacienda por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (en lo sucesivo PGCP, 5.4 en *Bibliografía*) que se concibe como un plan marco susceptible de aplicación en el sector autonómico a los siguientes subsectores: la Administración General, los organismos autónomos, las entidades públicas con estatuto jurídico especial y las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

De forma adicional, complementan al PGCP el conjunto de normas y criterios generales de

contabilización desarrollado por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas. En nuestro caso particular, tendremos como referencia el Documento número 2, «*Principios contables públicos. Derechos a cobrar e ingresos*» (5.2 en *Bibliografía*).

Principio de legalidad

Podemos enunciar el *principio de legalidad* en el sentido de que la gestión de los recursos públicos está sometida a las leyes y normas de aplicación. Como consecuencia de ello, el nacimiento del derecho de cobro surgirá mediante el acto administrativo por el que se liquida y cuantifica, de acuerdo con las normas que resultan de aplicación a cada tipo de ingresos.





Principios contables de especial aplicación

Los principios contables de especial aplicación a los derechos a cobrar e ingresos públicos son los siguientes: Principio de prudencia, de devengo, de imputación de la transacción, de correlación de ingresos y gastos, y principio de no compensación.

En el ámbito de la contabilidad presupuestaria tienen especial incidencia en el registro de los derechos a cobrar e ingresos públicos los principios de temporalidad o de anualidad, de universalidad y de presupuesto bruto.

Reconocimiento contable

Según se establece en el Documento número 2, «Principios contables públicos: Derechos a cobrar e ingresos» (5.2 en Bibliografía): «los ingresos y los derechos de cobro derivados de los precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades habrán de registrarse en el momento en el que sean exigibles mediante la realización por la Administración correspondiente de los actos de liquidación, teniendo en cuenta que una vez iniciada la prestación del servicio si éste no llega a finalizarse por causa imputable al deudor, no habrá lugar a la devolución de su importe.

No obstante, para prestaciones de servicios que se extienden durante un periodo de tiempo, si el importe correspondiente a dichas prestaciones es importante con respecto al resto de ingresos del ente y el periodo asignado a dicho precio se encuentra a caballo entre dos ejercicios contables, podrá asignarse el ingreso a los intervalos de tiempo a que se refiera». En este caso entran los ingresos derivados



de los precios públicos por las prestaciones académicas.

Este último párrafo se refiere a la contabilidad económico-patrimonial, pero no es de aplicación en la contabilidad presupuestaria en que los ingresos se aplican al ejercicio en que se dicta el acto de liquidación, como explicamos en el apartado siguiente.

Imputación presupuestaria

El principio contable de la imputación de la transacción establece que los derechos se imputarán al presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden. De acuerdo con este principio contable, la imputación presupuestaria de los ingresos y derechos de cobro derivados de la exigencia de un precio público habrá de efectuarse al presupuesto del ejercicio en el que se realicen los correspondientes actos de liquidación, es decir, al presupuesto del ejercicio en que tenga lugar el nacimiento de los derechos a cobrar.

Por otra parte, debe señalarse que serán derechos a cobrar no

presupuestarios los derechos no vencidos al final del ejercicio derivados de ingresos devengados; estos derechos serán no presupuestarios hasta la fecha de vencimiento, según se establece en el Documento número 2, «Principios contables públicos: Derechos a cobrar e ingresos» (5.2 en Bibliografía).

Aplazamiento o fraccionamiento de derechos a cobrar

Si como consecuencia del diferimiento, el vencimiento del derecho se produce a largo plazo, habrá de procederse a la reclasificación de tales créditos en el balance y a la anulación presupuestaria de los mismos, que deberán aplicarse al presupuesto en vigor del ejercicio de su nuevo vencimiento. Así pues, los derechos a cobrar aplazados o fraccionados son derechos no vencidos al concluir el ejercicio derivados de ingresos devengados. Estos derechos se tratarán como no presupuestarios hasta la fecha de su vencimiento en que se aplicarán al presupuesto en vigor.

Exenciones y bonificaciones

Los alumnos que reciben becas u otras ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado no están obligados a pagar el precio por el servicio académico (artículo 7.1 del Decreto 159/1994, de 29 de julio, del Gobierno Valenciano, 5.5 en *Bibliografía*).

No obstante, los alumnos que al formalizar la matrícula se acojan a la exención de precios porque hayan solicitado la concesión de una beca y, posteriormente, no obtengan la condición de becario o les sea revocada la beca concedida, estarán obligados a abonar el precio correspondiente a la matrícula formalizada (artículo 7.2 del mencionado Decreto 159/1994). En este caso, el ingreso y el derecho de cobro derivado del mismo deberá reconocerse contablemente al dictarse el acto de liquidación y aplicarse al presupuesto en vigor.

Los organismos que conceden las becas o las ayudas al estudio con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, así como la Conselleria de Educación y Ciencia en el caso de becas con cargo a los Presupuestos de la Generalitat Valenciana, deben compensar a las universidades del importe de los precios públicos no satisfechos por los alumnos becarios hasta donde lleguen los créditos autorizados con esta finalidad en su presupuesto de gastos, sin perjuicio de la compensación incluida en los presupuestos de las universidades respectivas (artículo 7.3 del Decreto 159/1994, 5.5 en *Bibliografía*).

Creemos que, en aplicación del principio de prudencia valorativa, la universidad reconocerá estos derechos de cobro frente a los organis-

mos concedentes (Administración Central o Conselleria de Educación y Ciencia), generados por la concesión de las becas cuando se produzca el cobro. En cambio, podrá reconocerse el derecho con anterioridad si se sabe de forma cierta que el ente que otorga la beca ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. Simultáneamente al reconocimiento del derecho, deberá imputarse éste y el ingreso, en su caso, al presupuesto de ingresos en vigor. Por otra parte, consideramos que deberían contabilizarse como precios públicos, en el capítulo III, Tasas y otros ingresos, del presupuesto.

Así, la universidad reconocerá contablemente los ingresos por los precios públicos deducidos los importes dejados de percibir por las exenciones que suponen estas becas, que deberán reconocerse siguiendo el criterio citado.

En relación con las becas concedidas con cargo al propio presupuesto de la universidad, y las bonificaciones concedidas en función de la obtención de matrículas de honor o situaciones familiares definidas en los artículos 7.4, 7.5, 7.6 y 7.7 del Decreto 159/1994 (5.5 en *Bibliografía*), consideramos que para dar cumplimiento al principio de no compensación de ingresos y gastos y el principio de presupuesto bruto, deben incluirse estas exenciones y bonificaciones en el importe íntegro de los ingresos por los precios públicos. Simultáneamente, por el importe de las exenciones y bonificaciones, se reconocerán los gastos cuya naturaleza es de transferencias corrientes a particulares y familias. Como este hecho no supondrá ni entrada ni salida de fondos se utilizará la cuenta 579, *Formalización*. De esta manera el sistema contable proporciona información relevante sobre estas exenciones y bonificaciones.

Los precios públicos son exigibles cuando se inicia la prestación del servicio que justifica su existencia

Impagados

Aunque en la práctica el porcentaje de impago de estos precios públicos es bajo, hemos considerado interesante recoger la solución contable que, en su caso, debería adoptarse. Al final del ejercicio quedará un saldo de deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento de los derechos a cobrar del que existirá un riesgo previsible de impagados. En cumplimiento del principio de prudencia valorativa este riesgo debe registrarse contablemente, para lo cual deberá evaluarse la importancia relativa de estos impagos y dotarse la correspondiente provisión para insolvencias.

En el caso que nos ocupa recomendamos el sistema de estimación global para la dotación de la provisión, dado que lo consideramos más viable en su aplicación que el sistema individualizado que supondría un análisis de cada sujeto pasivo, algo difícil de realizar. El importe de la dotación por la estimación global se hará en base a la experiencia adquirida de ejercicios anteriores y siguiendo los criterios que se estime convenientes para que la dotación sea todo lo más realista posible.



Según establece el artículo 6 del Decreto 159/1994, de 29 de julio del Gobierno Valenciano (5.5 en *Bibliografía*) «...El impago de alguno de los plazos comportará automáticamente la anulación de la matrícula, sin derecho al reintegro de la misma». Si llegado el vencimiento se produce el impago de los derechos a cobrar, registraremos la pérdida disminuyendo el importe de deudores por derechos reconocidos.

Normas de valoración

La norma de valoración 11, sobre derechos a cobrar presupuestarios, establece que éstos figurarán por el importe a percibir. Los derechos a cobrar procedentes de ingresos de Derecho Público (como son los precios públicos) habrán de valorarse por el importe determinado en el acto de liquidación que los genere.

Cuadro de cuentas

Las cuentas contables del PGCP que principalmente se utilizarán son las que aparecen en el cuadro adjunto:

El concepto presupuestario que debe registrar los precios públicos por las prestaciones académicas es el 302, *Precios públicos por prestaciones de servicios*. Los gastos de transferencias corrientes se contabilizarán en el concepto de gastos 471, *Transferencias corrientes a familias y particulares*.

Información en la memoria

Según se indica en el PGCP (5.4 en *Bibliografía*), como mínimo se indicará en la memoria la siguiente información en relación con los precios públicos: **a)** Normativa que regula su exacción. **b)** Prestación en virtud de la cual se exige el precio **c)** Importes. **d)** Gastos a cuya financiación se afectan este tipo de ingresos.

Entendemos que, adicionalmente, debe incluirse información completa sobre los siguientes aspectos relevantes: **a)** exenciones y bonificaciones concedidas conforme al artículo séptimo del Decreto 159/1994, de 29 de julio, del Gobierno Valenciano (5.5 en *Bibliografía*) incluyendo, entre otros, estos datos: número

de beneficiarios, importe, órganos concedentes, la deuda que deben compensar, cobros en el ejercicio y pendiente de liquidar por el ente concedente e importe con cargo a los presupuestos de la universidad. **b)** Criterios seguidos para el cálculo del importe de la dotación a la provisión para insolvencias.

Conclusiones

- Los ingresos y derechos de cobro derivados de las prestaciones académicas por las universidades tienen la consideración de precios públicos. Son recursos que se obtienen en régimen de Derecho Público, por lo que su reconocimiento contable está totalmente subordinado a su naturaleza jurídica.
- Los precios públicos son exigibles cuando se inicia la prestación del servicio que justifica su existencia, y el derecho de cobro surge con el acto administrativo que los liquida, independientemente de que se haya terminado o no la contraprestación por parte de la administración, que en el

Código	Denominación
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados
4332	Dchos anulados de ppto. corriente. Por aplaz. y fracc. liquidac. contraído previo e ingreso directo
443/444	Deudores a corto/largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento
485	Ingresos anticipados
480	Gastos anticipados
579	Formalización
650/400	Transferencias corrientes/Acreedorespor obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente
694/490	Dotación a la provisión para insolvencias/Provisión para insolvencias
675	Pérdidas de créditos incobrables
741	Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades



caso de las prestaciones de servicios académicos tendrá lugar a lo largo del curso académico. Una vez exigidas y cobradas, no procederá su devolución si el servicio no llega a prestarse por causa imputable al deudor del ingreso.

- Los ingresos y los derechos de cobro derivados de los precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades habrán de registrarse en el momento en el que sean exigibles mediante la realización por la administración correspondiente de los actos de liquidación.
- La imputación presupuestaria de estos ingresos y derechos de cobro derivados de la exigencia de un precio público habrá de efectuarse en el presupuesto del

ejercicio en el que se realicen los correspondientes actos de liquidación, de acuerdo con el principio de imputación de la transacción.

Por otra parte, debe señalarse que serán derechos a cobrar no presupuestarios los derechos no vencidos al finalizar el ejercicio derivados de ingresos devengados; estos derechos serán no presupuestarios hasta la fecha de vencimiento.

En consecuencia, deducimos que, conforme al principio de imputación de la transacción, en el subsistema contable presupuestario, no cabe efectuar la periodificación de los ingresos derivados de los precios públicos por las prestaciones académicas.

- Para prestaciones de servicios que se extienden durante un periodo de tiempo, si el importe correspondiente a dichas prestaciones es importante con respecto al resto de ingresos del ente y el periodo asignado a dicho precio se encuentra a caballo entre dos ejercicios contables, podrá asignarse el ingreso a los intervalos de tiempo a que se refiera. En este caso podemos incluir los ingresos y derechos de cobro derivados de las prestaciones académicas por las universidades.

Después de lo dicho, en el subsistema contable económico-patrimonial proponemos que se efectúe la periodificación de estos precios públicos, para dar cumplimiento al principio del devengo y de correlación de ingresos y gastos.



- En el subsistema contable presupuestario, el aplazamiento o fraccionamiento de los derechos a cobrar conlleva que estos derechos deban aplicarse al presupuesto en vigor del ejercicio en que vencen. En el subsistema contable económico-patrimonial se utilizarán las cuentas 443/444 y 4332.
- La universidad reconocerá contablemente los ingresos por los precios públicos deducidos los importes dejados de percibir por las exenciones que suponen las becas concedidas, siguiendo criterios establecidos por la Administración Central, la Conselleria de Educación y Ciencia u otros organismos concedentes. En aplicación del principio de prudencia valorativa, la universidad reconocerá estos derechos de cobro, y simultáneamente los imputará al presupuesto en vigor, cuando se produzca el cobro. No obstante, podrá reconocerse el derecho con anterioridad si se conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.
- Conforme con los principios de no compensación y principio presupuestario del presupuesto bruto, excluido el caso anterior, el importe de estos precios públicos debe contabilizarse por su importe íntegro, incluyendo en el mismo las exenciones por becas y otras ayudas con cargo al propio presupuesto de la universidad y las bonificaciones que se registrarán como gastos por transferencias a familias y particulares, conforme con su naturaleza. ■

Bibliografía

- Decreto 73/1991, de 13 de mayo, del Consell de la Generalitat, por el que se regulan los precios públicos (DOGV número 1.558 de 5 de junio de 1991).
- IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda: Documento número 2, "Principios contables públicos. Derechos a cobrar e ingresos".
- Ley 6/1993, de 31 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 1994 (DOGV número 2.176 de 31 de diciembre de 1993). Corrección de errores (DOGV número 2.200 de 4 de febrero de 1994).
- Orden de 6 de mayo de 1994 del Ministerio de Economía y Hacienda por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (BOE número 120 de 20 de mayo de 1994). Corrección de erratas (BOE número 143 de 16 de junio de 1994).
- Decreto 159/1994, de 29 de julio, del Gobierno Valenciano, por el que se fijan los precios públicos por la prestación de servicios académicos universitarios para el curso 1994-1995.

