
Introducció a la comptabilitat dels ens administratius

PID_00260512

Daniel Mas Fontcuberta
Antonio Muñoz Juncosa
Carmen Torres Morales

Temps mínim de dedicació recomanat: 1 hora



Daniel Mas Fontcuberta

Antonio Muñoz Juncosa

Carmen Torres Morales

Índex

1. Normativa bàsica i abreviacions utilitzades.....	5
2. Introducció a l'assignatura de Comptabilitat pública.....	6
3. l'activitat econòmica de les administracions públiques.....	8
3.1. La necessitat de registrar l'activitat economicofinancera	9
4. Característiques principals de la comptabilitat pública.....	11
5. Finalitats de la comptabilitat pública.....	14
6. Els usuaris de la informació comptable pública.....	15

1. Normativa bàsica i abreviacions utilitzades

La normativa de referència per al desenvolupament de l'assignatura es relaciona a continuació, juntament amb les abreviacions més usuals que s'hi utilitzen:

- LGP – Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària.
- PGCP – Ordre EHA/1037/2010, de 13 de abril, per la qual s'aprova el Pla general de comptabilitat pública 2010.
- PGC – Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat. Aplicable a les empreses.
- LOEPSF – Llei orgànica 2/2012, de 27 d'abril, d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera.
- ICAL 2013 – Ordre HAP/1781/2013, de 20 de setembre, per la qual s'aprova la Instrucció del model normal de comptabilitat local.
- TRLRHL – Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals.
- OMEP – Ordre ministerial EHA/3565/2008, de 3 de desembre, per la qual s'aprova l'estructura dels pressupostos de les entitats locals. Actualitzada segons l'Ordre HAP/419/2014, de 14 de març.

D'aquesta relació de normes, el seguiment de l'assignatura es fonamenta en el PGCP i l'OMEP pel que fa a estructura pressupostària utilitzada en els exercicis pràctics.

2. Introducció a l'assignatura de Comptabilitat pública

Aquesta assignatura pretén iniciar els estudiants en el coneixement de la comptabilitat pública des d'un punt de vista eminentment pràctic. L'objectiu és que els alumnes aprenguin com es registren en el sistema comptable les operacions més habituals que efectua una administració pública i puguin ser capaços de fer una anàlisi de la situació econòmica d'una entitat a partir de l'anàlisi dels comptes anuals.

A causa de la diversitat de perfils dels estudiants a qui s'adreça l'assignatura, el contingut s'ha estructurat partint d'una breu introducció sobre el sector públic, seguida d'una explicació de la tècnica de la comptabilitat de partida doble com a mínim imprescindible per poder dur a terme la comptabilització de les diferents operacions amb transcendència econòmica.

Malgrat que el temari s'inicia amb algunes aportacions teòriques, el gruix de l'assignatura és de caràcter pràctic. Durant l'assignatura es van intercalant exercicis pràctics per tal d'exercitar els coneixements adquirits i el sistema d'avaluació està basat en la pràctica comptable.

Donada la diversitat del sector públic, cal situar primer a quins ens es refereix aquest temari.

El sector públic està format per tres nivells territorials:

- El sector públic estatal (estat)
- El sector públic autonòmic (comunitats autònomes)
- El sector públic local (els municipis i les províncies)

Cada un d'aquests sectors gaudeix d'un marc competencial propi. Actualment, aquests sectors s'han anat ampliant pel que fa al nombre d'ens i a les competències i activitats, per tal d'atendre a les demandes socials més actuals. Així doncs, la composició de cada sector és molt heterogènia i de classificació difícil.

Hi ha altres classificacions dels sectors públics, diferents de l'anterior, que segueixen criteris territorials:

1) En primer lloc, en funció de la seva regulació jurídica:

- Sector estatal: art. 2 de la Llei general pressupostària (LGP)
- Sector Generalitat de Catalunya: art. 4 de la Llei de finances públiques de Catalunya (LFPC)

- Sector local: art. 158 del Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL)

2) En segon lloc, en funció de la naturalesa econòmica de la seva activitat, a efectes del Sistema europeu de comptes (SEC 2010) i de l'article 2 de la Llei orgànica 2/2012, de 27 de abril, d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera:

- Sector de l'Administració pública
- Sector del mercat

Aquesta última classificació és important perquè tindrà conseqüències a efectes del règim pressupostari, de comptabilitat i de control públic.

Aquesta assignatura fa referència a la comptabilitat dels ens administratius, que són els que estan subjectes al règim de pressupost limitatiu. Els ens no administratius (societats, fundacions...) duen a terme la comptabilitat de forma similar a com ho fan les empreses privades i estan subjectes al Pla general de comptabilitat de l'empresa privada o a alguna de les seves adaptacions sectorials. Els ens administratius estan subjectes al Pla general de comptabilitat pública de 2010 o bé a les seves adaptacions de caire territorial, bé siguin comunitats autònomes, bé sigui la Instrucció de comptabilitat local (ICAL 2013), en el cas dels ens locals.

A efectes pràctics, aquesta assignatura segueix el Pla general de comptabilitat pública de 2010, que és d'aplicació a l'Estat. Per altra banda, però, les operacions pressupostàries es duen a terme d'acord amb l'Ordre ministerial EHA 3565/2008, que regula l'estructura pressupostària dels ens locals.

3. L'activitat econòmica de les administracions públiques

L'activitat dels ens públics se centra en el desenvolupament de les diferents competències que tenen atribuïdes (seguretat, educació, cultura, ensenyament, protecció civil...) i en la prestació dels serveis públics a la societat (hospitals, recollida d'escombraries, servei d'extinció d'incendis, serveis de neteja viària...). Amb caràcter general, per dur a terme aquesta activitat es relacionaran amb altres empreses (contractistes), entitats financeres (bancs), ciutadans, altres organismes i institucions públiques i privades, etc.. Aquesta relació promou una circulació de valors i dona lloc a una activitat econòmica financera similar a la que desenvolupa una empresa privada.

Les activitats que cal dur a terme per a la consecució de les finalitats dels diversos ens públics impliquen fer una sèrie de despeses, corrents i de capital, que han de comptar, en contrapartida, amb els recursos financers corresponents que cobreixin les despeses esmentades. Tot plegat exigeix una activitat dels ens públics denominada activitat financera.

Disposen d'un patrimoni, tenen despeses de personal i de material, fan inversions, presten serveis i, en contrapartida, atenen el finançament de totes aquestes despeses mitjançant una sèrie de recursos que la llei posa al seu abast: cobrant tributs, emetent deute públic, etc. l'activitat administrativa es tradueix en la producció d'uns fets econòmics, patrimonials i financers.

L'esquema bàsic del circuit econòmic que té lloc amb l'activitat econòmica és el següent:

finançament – inversió – producció – prestació

El **finançament** és la cerca del capital o dels diners necessaris per poder prestar els serveis públics o l'activitat econòmica pública. Normalment seran els ciutadans i les entitats financeres els que aportaran el finançament necessari en l'àmbit públic. En aquest àmbit, la característica diferencial és la potestat de l'Administració pública d'obtenir el finançament de forma coactiva (impostos).

La **inversió** és l'aplicació dels recursos financers en l'adquisició dels factors productius necessaris per dur a terme l'activitat pública o prestar el servei públic (contractació de recursos humans i materials).

La **producció** és l'aplicació o la transformació dels factors productius en l'activitat pública o el servei públic.

La **prestació** o **desinversió** té lloc quan es presta el servei a la ciutadania o es fa l'activitat pública i es recuperen, totalment o en part, els diners invertits.

La particularitat de l'activitat econòmica financera de les administracions públiques –i alhora el tret que més les diferencia de les entitats privades– és que està sotmesa a un marc econòmic i jurídic específic i preceptiu: el règim presupostari.

El pressupost és el marc jurídic obligatori per realitzar l'activitat econòmica i financera de les administracions públiques. Mitjançant el pressupost es manifesta el principi de legalitat constitucional i s'exerceix el control pels òrgans que tenen legalment encomanada aquesta funció.

La definició legal de *pressupost* és «l'expressió xifrada, conjunta i sistemàtica de les obligacions que, com a màxim, poden reconèixer l'entitat i els seus organismes autònoms i dels drets que es preveuen liquidar durant el corresponent exercici, així com de les previsions d'ingressos i despeses de societats mercantils, el capital social de les quals pertany íntegrament a l'entitat».

3.1. La necessitat de registrar l'activitat economicofinancera

El coneixement d'aquests fets, en tota la seva magnitud, n'exigeix el registre i la posterior presentació a les persones que puguin extreure conseqüències: els polítics, els òrgans de fiscalització i, molt especialment, els veïns, que en definitiva són els que reben els serveis i proporcionen a les entitats els recursos per finançar les despeses.

Així doncs, en determinar les finalitats del sistema comptable s'hi inclouen les següents: finalitats de gestió, de control, d'anàlisi i de divulgació.

En el desenvolupament de l'activitat amb repercussions economicofinanceres de les administracions públiques es pot distingir:

- l'activitat duta a terme de manera directa pels ens bàsics territorials (l'estat, les comunitats autònomes, les províncies i els municipis).
- l'activitat feta per ens creats per les administracions als quals s'ha dotat de personalitat pròpia i amb una dependència major o menor respecte a l'entitat que els ha originat. Entre aquests es troben:
 - Els organismes autònoms.
 - Les entitats públiques empresarials.

- Les empreses públiques que poden atendre activitats comercials, industrials, etc. i adoptar les formes diverses de les societats mercantils.

El registre i la presentació dels fets econòmics i financers dels ens locals es duu a terme mitjançant unes pautes establertes, i se n'ocupa la comptabilitat.

4. Característiques principals de la comptabilitat pública

Des de sempre, la hisenda pública, ja sigui com a mera extensió del patrimoni del monarca o com a administradora dels diners de la nació, ha tingut la necessitat de registrar les seves operacions amb transcendència econòmica de manera comptable, tot i que les finalitats que es perseguïen amb tal registre s'han anat modificant i ampliant al llarg del temps.

Així, tradicionalment, l'objectiu essencial –i gairebé podríem dir que únic– de la comptabilitat pública, o més exactament dels comptes públics, era controlar les irregularitats en la recaptació i el maneig dels fons públics i, en conseqüència, la normativa que se'n derivava s'orientava a regular la rendició de comptes pels agents responsables de la tresoreria. Es tractava d'una responsabilitat retuda davant del rei o els seus delegats.

Posteriorment, després de la Revolució Francesa, el naixement del pressupost en el sentit jurídic amb què avui l'entendem i el desenvolupament paral·lel de les tècniques pressupostàries durant el segle XIX van influir decisivament en la comptabilitat pública, que, sense abandonar l'objectiu del control de fons, es va orientar decididament cap al control del compliment pressupostari. Així, la Llei d'administració i comptabilitat de 1850 va consagrar l'anomenat triangle fiscalitzador: la Comptadoria General del Regne (actual Intervenció General), a la qual es va encomanar el control intern; el Tribunal de Comptes, responsable del control extern, i les Corts, a les quals es va assignar el control polític. Alhora, va establir el concepte de compte general i la participació d'aquests tres òrgans en el procediment de la seva elaboració i examen, que s'encaminava, en última instància, a garantir el compliment del mandat del poder legislatiu en què les lleis de pressupostos consisteixen.

Aquest esquema ha continuat pràcticament invariable al llarg del segle XX i el concepte de comptabilitat pública que conté la Llei esmentada ha estat vigent fins que, amb la promulgació de la Llei general pressupostària, el 1977 es van ampliar les finalitats que se li atribueixen. d'aquesta manera, sense abandonar en cap moment les seves finalitats primitives de control de la legalitat pressupostària i de la tresoreria, la comptabilitat pública es converteix en un instrument per a la gestió que permet mesurar els seus resultats, tot contemplant la hisenda pública des d'una perspectiva juridicofinancera, que no deixa de ser la prioritària, i alhora economicopatrimonial, que resulta imprescindible dins del que s'entén per una Administració moderna.

En resum, mentre que anteriorment la comptabilitat pública era concebuda com una comptabilitat de responsables i estava enfocada a la rendició de comptes que només pretenia mostrar l'honestedat del gestor però no la seva eficàcia, la comptabilitat pública actual pretén, a més, facilitar les dades i la informació que siguin necessàries per al desenvolupament de les funcions que se li assignen. Possibilita, així, el control tant de legalitat com també de l'eficàcia i l'eficiència de la gestió dels recursos públics.

Els tres elements bàsics diferenciadors del sistema comptable públic són:

1) El fet que afecta unes entitats públiques determinades per les lleis. És un sistema que afecta els ens territorials, els organismes públics i les societats mercantils controlades íntegrament pels esmentats ens en referència als comptes que han de retre al Tribunal de Comptes.

2) El fet que permet el control intern i extern. Aquest règim comptable facilita el control extern, per part del Tribunal de Comptes, i el control intern, per part de la Intervenció de la pròpia Administració. Com a conseqüència, el sistema forma un conjunt de normes jurídiques vinculants, si bé s'admet una flexibilitat i certes discrecionalitats. Aquesta característica ha fet que els assentaments tinguin una relació clara amb el justificant que els dona suport i aquest, amb l'expedient administratiu que els ha generat. Les funcions de control a l'administració local s'associen a dues seccions: Secretaria i Intervenció. L'article 92.1 de la Llei de bases de règim local estableix:

«1. Son funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional:

- a) La de Secretaría, comprensiva de la fe pública y el asesoramiento legal preceptivo.
- b) El control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, y la contabilidad, tesorería y recaudación.»

3) El pressupost. És l'instrument fonamental de l'activitat econòmica i financera dels ens del sector públic. D'acord amb la definició legal anteriorment esmentada, és l'acte de previsió i autorització de tots els ingressos i despeses d'un ens públic. En el nostre cas, tant el pressupost com la comptabilitat pública es produeixen en un període anual que coincideix amb l'any natural.

El pressupost és un document jurídicopolític en el qual es recull l'autorització del sostre de despesa i les previsions d'ingressos del sector públic durant un exercici econòmic, d'acord amb els objectius i les previsions econòmiques corresponents.

La comptabilitat de les operacions derivades de l'execució del pressupost de despeses i d'ingressos té per objecte el registre de les operacions relatives a la gestió i execució del mateix, amb la finalitat de permetre el seguiment i el control de l'execució del pressupost de l'exercici corrent, de les operacions derivades d'exercicis tancats i dels compromisos de despeses amb càrrec a pressupostos d'exercicis futurs. També ha de servir de base per a l'elaboració d'estats i comptes anuals en els quals es mostri una imatge fidel de la situació patrimonial de l'entitat.

5. Finalitats de la comptabilitat pública

Segons l'article 120 de la Llei general pressupostària, la comptabilitat del sector públic estatal ha de permetre el compliment de les finalitats següents de gestió, de control i d'anàlisi i informació:

- 1) Mostrar l'execució dels pressupostos, posar de manifest els resultats pressupostaris i proporcionar informació per al seguiment dels objectius previstos en els pressupostos generals de l'Estat.
- 2) Posar de manifest la composició i la situació del patrimoni, així com les seves variacions, i determinar els resultats des del punt de vista economicopatrimonial.
- 3) Subministrar informació per determinar els costos dels serveis públics.
- 4) Facilitar la informació per elaborar tot tipus de comptes, estats i documents que hagin de retre's o remetre's al Tribunal de Comptes i altres òrgans de control.
- 5) Subministrar informació per elaborar els comptes econòmics de les administracions públiques, societats no financeres públiques i institucions financeres públiques, d'acord amb el Sistema europeu de comptes nacionals i regionals.
- 6) Proporcionar informació per a l'exercici dels controls de legalitat, financers, d'economia i d'eficiència i eficàcia.
- 7) Proveir informació per possibilitar l'anàlisi dels efectes econòmics i financers de l'activitat dels ens públics.
- 8) Subministrar informació econòmica i financera útil per a la presa de decisions.
- 9) Facilitar informació útil per a altres destinataris.

6. Els usuaris de la informació comptable pública

Durant molt de temps, la informació comptable elaborada en l'àmbit públic s'ha dirigit a persones o a entitats integrants de la pròpia Administració, fet que esdevé un tret diferenciador respecte a l'àmbit empresarial. Darrerament, la comptabilitat pública ha anat modificant aquesta situació, en atorgar un protagonisme creixent als usuaris externs. d'aquesta manera, admet la seva importància i influència sobre l'organització, majoritàriament de caràcter extern, i considera, per tant, la satisfacció de les necessitats de tals usuaris com l'objectiu principal dels estats financers.

El document núm. 1 sobre els principis comptables públics, elaborat per la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, IGAE (1991), constitueix el primer treball que identifica de forma metòdica els usuaris de la informació financera pública a Espanya. Aquests es reuneixen en cinc grans grups:

- a) Òrgans de representació política, és a dir, les assemblees legislatives elegides per sufragi universal en cada un dels nivells en els quals s'estructura l'organització territorial de l'Estat: Corts Generals, assemblees legislatives de les comunitats autònomes, plens de les diputacions, ajuntaments, consells insulars i altres corporacions.
- b) Òrgans de gestió, encarregats de les diferents administracions públiques tant en els nivells polítics administratius, entre els quals s'inclouen el govern de la nació i els seus ministres, els governs de les comunitats autònomes i els seus consellers respectius, els alcaldes i els presidents de corporacions locals, com en els nivells purament de gestió, entre els quals es compten els altres esglaons de les diferents administracions.
- c) Òrgans de direcció i gestió de les societats i empreses públiques.
- d) Òrgans de control extern –el Tribunal de Comptes i els tribunals, cambres i comissions de comptes de les comunitats autònomes i corporacions locals– i òrgans encarregats del control intern en les seves múltiples accepcions: financer, de legalitat, d'eficiència i eficàcia, etc.
- e) Entitats privades, associacions i ciutadans interessats en la «cosa pública».

Els quatre primers grups sempre tindran un cert coneixement tècnic de la comptabilitat, que podrà incloure des de les nocions bàsiques, en molts casos, dels que consten en el primer grup, fins a la condició d'expert de la majoria dels pertanyents als tres restants.

No hem d'oblidar, però, que el grup més important és el cinquè, el ciutadà, l'autèntic titular de la sobirania, ja que els altres són simplement els seus representants o els gestors de la «cosa pública».