Revista de Comptabilitat i Direcció
Vol. 13, any 2012, pp. 241-254

Anàlisi de l'ECPN i de l'EFE en el sector públic

NÚRIA ARIMANY
CARME VILADECANS
Universitat de Vic

Data recepció: 12/08/2011
Data acceptació: 3/102011

RESUM

El nou Pla General de Comptabilitat Pública (Ordre EHA/1037/2010) de 13 d'abril disposa l'elaboració de dos nous documents comptables: l'Estat de canvis en el patrimoni net i l'Estat de fluxos d'efectiu. En aquest treball es detalla l'estructura, funció i utilitat d'aquests documents en l'àmbit del sector públic per aconseguir una informació consistent i comparable entre les diferents entitats en sintonia amb la normativa internacional. Aquest estudi finalitza amb una interpretació dels dos documents analitzats.

PARAULES CLAU

Pla General de Comptabilitat Pública, Estat de Canvis en el Patrimoni Net, Resultat Global i Estat de Fluxos d'Efectiu.

ABSTRACT

The new Spanish Accounting Standards for Public Entities, issued on the 13th of april 2010, includes now two new documents: the statement of changes in equity and the Cash Flow. In this work, we put forward the structure, function and utility of those documents in the

public sector environment in order to obtain information that is consistent and comparable between different entities and with the framework of international regulation. This study ends with an interpretation of both documents.

KEYWORDS

Spanish Accounting Standards for Public Entities, the statement of changes in equity, Global Results and the Cash Flow.

1. Introducció

Les diferents reformes de la comptabilitat pública obeeixen a l'assoliment de la normalització comptable, en el nou Pla General de Comptabilitat Pública publicat el 13 d'abril de 2010 (Ordre EHA/1037/2010). Aquest objectiu s'aconsegueix mitjançant la normalització dels criteris comptables aplicats per les diferents Administracions Públiques sotmeses al Pla General de la Comptabilitat Pública (PGCP10), la normalització amb els principis comptables aplicables a les empreses i amb el seguiment dels pronunciaments comptables internacionals.

Una novetat destacada en l'àmbit internacional ha estat la publicació de les Normes Internacionals aplicables a la comptabilitat del Sector Públic (NIC-SP) elaborades per la Federació Internacional de Comptables (IFAC). D'altra banda, encara que en l'àmbit europeu no existeixi una norma que obligui aplicar les NIC-SP, per part de l'IFAC se'n recomana l'adopció per aconseguir una informació consistent i comparable entre les entitats del sector públic de diferents països.

El PGCP10 està adaptat a les NIC-SP en els aspectes necessaris per avançar en la normalització comptable, millorant així la qualitat de la informació comptable en el sector públic. Aquest PGCP10 gaudeix també de la normalització comptable amb el Pla General de Comptabilitat aplicable a les empreses (PGC07), amb les especificitats pròpies de les entitats del sector públic a les quals va dirigit.

Així doncs, aquest PGCP10 és un pla comptable marc per a totes les Administracions Públiques, que en el primer any d'aplicació no requereix reflectir les xifres comparatives de l'exercici anterior, ja que la memòria inclou un apartat dels aspectes derivats de la transició cap a les noves nor-

mes comptables que recull les principals diferències entre els diferents criteris comptables aplicats, juntament amb la quantificació de l'impacte que produeix aquesta variació de criteris comptables en el patrimoni net de l'entitat. Per a les entitats del sector públic administratiu estatal, aquest pla comptable és aplicable a partir de l'1 de gener de 2011.

El PGCP10 s'estructura en cinc parts: el *marc conceptual* (suport per a l'anàlisi i la interpretació de les normes comptables), les *normes de reconeixement i valoració*, els *comptes anuals*, el *quadre de comptes* i les *definicions i relacions comptables*.

En els comptes anuals hi figuren els sis documents següents :

1. El balanç
2. El compte del resultat econòmic patrimonial
3. L'estat de canvis en el patrimoni net
4. L'estat de fluxos d'efectiu
5. L'estat de liquidació del pressupost
6. La memòria

En aquest treball ens centrem en els dos documents nous dels comptes anuals: l'Estat de Canvis en el Patrimoni Net (ECPN) i l'Estat de Fluxos d'Efectiu (EFE), l'elaboració dels quals ha seguit el que pauta la **NIC-SP 1 «Presentació d'estats financers»**.

2. Estat de canvis en el patrimoni net en el PGCP10

Per a estudiar l'Estat de Canvis en el Patrimoni Net (ECPN), partirem de la conceptualització i objectius d'aquest document comptable i continuarem amb l'estructura i els documents que l'integren, amb una consideració especial al nou concepte de resultat global i detallant la metodologia d'elaboració; finalment es destacarà la informació i utilitat del document per a l'oportuna presa de decisions econòmiques en l'àmbit del sector públic.

2.1. Concepte i objectius

El PGCP10 defineix l'Estat de Canvis en el Patrimoni Net (ECPN) com un document comptable integrat per tres parts:

a. L'Estat Total de Canvis en el Patrimoni Net (ETCPN)
b. L'Estat d'Ingressos i Despeses Reconeguts (EIDR)
c. L'Estat d'Operacions amb l'Entitat o entitats propietàries (EOE)

La primera part, *l'Estat Total de Canvis en el Patrimoni Net* (ETCPN), recull tots els canvis en el patrimoni net derivats: dels ajustaments per canvis en els criteris comptables i per correcció d'errors, dels ingressos i despeses reconeguts en l'exercici, de les operacions amb l'entitat o entitats propietàries i d'altres variacions produïdes en el patrimoni net.

La segona part, *l'Estat d'Ingressos i Despeses Reconeguts* (EIDR), recull els canvis en el patrimoni net deguts: al resultat econòmic patrimonial, als ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net i a les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial, o al valor inicial de la partida coberta, d'ingressos i despeses reconeguts directament a patrimoni net.

La tercera part, *l'Estat d'Operacions amb l'Entitat o entitats propietàries* (EOE), recull dos tipus d'informacions: per una banda, les operacions patrimonials amb l'entitat o entitats propietàries, i d'altra banda, altres operacions amb l'entitat o entitats propietàries diferenciant ingressos i despeses reconeguts en el compte de resultat econòmic patrimonial, i ingressos i despeses reconeguts directament a patrimoni net.

Per tant aquest nou estat comptable recull dos tipus de despeses i ingressos, els derivats dels grups 6 i 7, *Compres i despeses per naturalesa* i *Vendes i ingressos per naturalesa* respectivament, que configuren el Compte del Resultat Econòmic Patrimonial (REP); i els derivats dels grups 8 i 9, *Despeses imputades a patrimoni net* i *Ingressos imputats a patrimoni net* respectivament, que s'utilitzen en l'Estat d'Ingressos i Despeses Reconeguts per arribar al concepte de Resultat Global.

L'objectiu de l'Estat de Canvis en el Patrimoni Net és donar una informació clara sobre la riquesa de l'entitat, detallant tots els canvis produïts a nivell patrimonial durant l'exercici i posant èmfasi en el resultat global, resultat reflectit en l'Estat d'Ingressos i Despeses Reconeguts.

2.2. Documents integrants

L'ECPN té tres documents integrants: L'Estat total de canvis en el patrimoni net, l'Estat d'ingressos i despeses reconeguts i l'Estat d'operacions amb l'entitat o entitats propietàries.

L'Estat Total de Canvis en el Patrimoni Net (ETCPN), recull el patri-

moni net de l'exercici anterior i el modifica, si és el cas, pels canvis de criteris comptables i correccions d'errors per arribar al patrimoni inicial ajustat de l'exercici de presentació dels comptes anuals públics, posteriorment s'incorporen les variacions en el patrimoni degudes a:

- ingressos i despeses reconeguts (que es correspon amb el total ingressos i despeses reconeguts de la segona part de l'ECPN),
- operacions amb l'entitat (que es correspon amb la primera informació de la tercera part de l'ECPN), i
- altres variacions de patrimoni per arribar finalment al patrimoni net a final d'exercici.

L'Estat d'Ingressos i Despeses Reconeguts (EIDR), parteix del resultat econòmic patrimonial (129), obtingut amb els comptes dels grups 6 i 7, modificat pels ingressos i despeses imputats a patrimoni net i transferits posteriorment al resultat econòmic patrimonial, mitjançant comptes del grups 8 i 9, diferenciant ingressos i despeses de l'immobilitzat no financer, d'actius i passius financers, de cobertures comptables i d'altres increments patrimonials. Aquest estat reflecteix el resultat global de l'entitat pública.

L'Estat d'Operacions amb l'Entitat, o entitats propietàries (EOE), detalla amb exactitud les operacions patrimonials per aportació dinerària, per aportació de béns i drets, per assumpció i condonació de passius financers, per altres aportacions, per devolució de béns i drets i per altres devolucions; juntament amb les operacions ocasionades pels ingressos i despeses reconeguts directament al resultat econòmic patrimonial i els ingressos i despeses reconeguts directament a patrimoni net.

2.3. Nou concepte de resultat

El nou PGCP10 recull un nou concepte de resultat, d'ingressos i despeses reconeguts, o resultat global. Aquest resultat global és la suma del resultat econòmic patrimonial més els ingressos i despeses imputats a patrimoni net i les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta. Així doncs, és un concepte més ampli del resultat, ja que reconeix els ingressos i les despeses que s'imputen directament al resultat net de l'exercici (estalvi/ no estalvi), mitjançant les corresponents comptes dels grups 6 i 7, *Compres i despeses per naturalesa* i *Vendes i ingressos per naturalesa* respectivament, i els ingressos i despeses que s'hi imputaran en un futur mitjançant els corresponents comptes

dels grups 8 i 9, *Despeses imputades a patrimoni net* i *Ingressos imputats a patrimoni net* respectivament.

Cal tenir present que els comptes del grups 6 i 7 a fi d'exercici, mitjançant la regularització, traspassaran el seu saldo al compte *(129) Resultat de l'exercici*. En canvi, els comptes del grups 8 i 9 a fi d'exercici traspassaran el seu saldo al subgrup *13 Subvencions i ajustaments per canvi de valor.*

Aquest resultat global queda reflectit en el segon document de l'ECPN, l'Estat d'Ingressos i Despeses Reconeguts. Val a dir que es tracta d'una magnitud important dels estats financers del sector públic, que cal delimitar tant des de la normativa internacional (NIC-SP 1) com nacional (PGCP10).

D'altra banda, el resultat global permet revelar informació rellevant pels usuaris dels comptes anuals, per tal de millorar les decisions econòmiques en el marc de la gestió eficient dels recursos públics.

2.4. Interpretació de l'ECPN

ESTAT TOTAL DE CANVIS EN EL PATRIMONI NET

	I. Patrimoni aportat	II. Patrimoni generat	III. Ajust. canvi de valor	IV. Altres increments patrimonials	TOTAL
A. Patrimoni net fi d'exercici N–1	100.000	30.000	20.000	---	150.000
B. Ajustaments canvis criteris comptables i correcció d'errors					
C. Patrimoni net inicial ajustat ex. N	100.000	30.000	20.000		150.000
D. Variacions patrimoni net exercici N: 1. Ingressos/ despeses reconeguts 2. Operacions amb l'entitat 3. Altres variacions de patrimoni		 90.000 5.000	(20.000)	90.000	 160.000 5.000
E. Patrimoni net fi exercici N	100.000	125.000	---	90.000	315.000

ESTAT D'INGRESSOS I DESPESES RECONEGUTS

Núm. Comptes		Ex N	Ex N–1
(129)	I. Resultat econòmic patrimonial	90.000	30.000
	II. Ingressos i despeses reconeguts en PN		
	1. Immobilitzat no financer		
920	1.1. Ingressos		
(820)(821)(822)	1.2. Despeses	(10.000)	
	2. Actius i passius financers		
900 901	2.1. Ingressos		20.000
(800) (891)	2.2. Despeses	(10.000)	
	3. Cobertures comptables		
910	3.1. Ingressos		
(810)	3.2. Despeses		
94	4. Altres increments patrimonials	100.000	
	II. Total ingressos i despeses reconeguts PN (1+2+3+4)	80.000	20.000
	III. Transferències al compte del REP o valor inicial de la partida coberta		
(823)	1. Immobilitzat no financer		
(802) 902 903	2. Actius i passius financers		
	3. Cobertures comptables		
(8110) 9110	3.1. Imports transferits al compte del REP		
(8111) 9111	3.2. Imports transferits al valor inicial de la partida coberta		
(84)	4. Altres increments patrimonials	(10.000)	
	III. Total transferències (1+2+3+4)	(10.000)	---
	IV. TOTAL INGRESSOS DESPESES RECONEGUTS	160.000	50.000

ESTAT D'OPERACIONS AMB L'ENTITAT O ENTITATS PROPIETÀRIES

Operacions patrimonials amb l'entitat o entitats propietàries

	Ex N	Ex N-1
Aportació patrimonial dinerària		
Aportació de béns i drets	10.000	
Assumpció i condonació de passius financers		
Altres aportacions a l'entitat o entitats propietàries		
(–) Devolució de béns i drets	(5.000)	
(–) Altres devolucions a l'entitat o entitats propietàries		
TOTAL	**5.000**	

Altres operacions amb l'entitat o entitats propietàries

	Ex N	Ex N-1
Ingressos i despeses reconeguts directament REP	90.000	30.000
Ingressos i despeses reconeguts directament PN	70.000	20.000
TOTAL	**160.000**	**50.000**

Interpretació de l'ECPN:

Amb el primer document de l'ECPN podem constatar la riquesa patrimonial de l'entitat pública. En aquest supòsit el patrimoni de l'exercici anterior de 150.000 € juntament amb el resultat global de l'exercici N i les operacions amb l'entitat s'arriba a un patrimoni de 315.000 €, és a dir l'entitat pública millora la seva riquesa patrimonial.

Amb el segon document de l'ECPN partint del resultat econòmic patrimonial de l'exercici N i anterior (90.000 € i 30.000 € respectivament) amb els decrements de valor derivats del terreny i dels actius financers disponibles per a la venda, juntament amb la imputació a patrimoni net de la subvenció i posterior traspàs al REP, per l'import de l'amortització del bé finançat per la subvenció, s'arriba a un resultat global de 160.000 € per l'exercici N i 50.000 € per l'exercici N–1, que millora les garanties de l'entitat pública.

Amb el tercer document de l'ECPN es visualitza el detall d'operacions patrimonials amb l'entitat (és a dir l'aportació de béns i serveis per 10.000 € i la devolució de béns de 5.000 €). D'altra banda, en aquest document hi ha també el detall dels ingressos i despeses imputats al resultat econòmic patrimonial i al patrimoni net dels dos exercicis i, així, dóna una visió global dels ingressos i despeses que s'imputen a resultats (90.000 i 30.000 €) i els que ho faran en un futur (70.000 i 20.000 €), de manera que confirmen les majors garanties d'aquest exercici respecte l'anterior, gràcies al resultat global.

3. Estat de fluxos d'efectiu en el PGCP10

L'estudi de l'Estat de fluxos d'efectiu (EFE) parteix del concepte i objectiu d'aquest document seguint amb els fluxos d'efectiu de les diferents activitats i amb el desenvolupament dels aspectes metodològics. L'estudi finalitza amb l'anàlisi de l'estructura d'aquest estat comptable i la seva utilitat i interpretació a través d'un exemple numèric.

3.1. Concepte i objectius

L'EFE és un document comptable que ens informa de l'origen i el destí dels moviments produïts en les partides monetàries d'actiu representatives d'efectiu i altres actius líquids equivalents, i de la variació neta d'aquestes partides en l'exercici. En definitiva l'EFE és un estat comptable que ens mostra els cobraments i els pagaments que s'han produït durant un exercici econòmic i la variació neta de l'efectiu i altres actius líquids equivalents. La informació d'aquest document s'ha de presentar classificada en tres activitats que són: l'activitat de gestió, l'activitat d'inversió i l'activitat de finançament.

3.2. Definició del concepte d'efectiu i altres actius líquids equivalents

La variable en què es basa aquest document és l'efectiu i altres actius líquids equivalents. Tal com assenyala el PGCP10, aquesta variable inclou els comptes que figuren en l'epígraf B.VII de l'actiu del balanç, és a dir, la tresoreria dipositada a la caixa de l'entitat i els dipòsits bancaris a la vista; també en formaran part els actius financers que siguin convertibles en efectiu i que, en el moment d'adquirir-los, el seu venciment no sigui superior a tres mesos, sempre que no existeixi risc significatiu de canvi de valor i formin part de la política de gestió normal de la tresoreria de l'entitat.

3.3. Obligatorietat

L'EFE és un dels sis documents que integren els comptes anuals que han d'elaborar les entitats del sector públic. Totes les entitats del sector públic han de presentar per tant l'EFE, sense fer distinció de la mida d'aquestes entitats. Aquesta és una diferència respecte al PGC07 que només obliga a elaborar l'EFE a les empreses que presenten el balanç, l'ECPN i la memòria segons el model normal. Queden exemptes d'elaborar-lo les empreses que presenten aquests documents segons el model abreujat, així com també les empreses que segueixen el PGC de la PIME.

3.4. Fluxos d'efectiu de les diferents activitats

3.4.1. Fluxos d'efectiu de l'activitat de gestió

Són els fluxos (diferència entre cobraments i pagaments) que constitueixen la principal font de generació d'efectiu i fonamentalment els ocasionats per les transaccions que intervenen en la determinació del resultat de gestió ordinària de l'entitat. També inclouen els que no s'hagin de classificar en cap de les dues categories següents: inversió o finançament.

Els fluxos d'efectiu de l'activitat de gestió (FEAG), tal com assenyala el PGCP10, s'han d'obtenir pel mètode directe. Aquest mètode tot i ser més laboriós que l'indirecte, permet obtenir una informació més entenedora i comprensible, i ens informa dels cobraments i pagaments que s'han produït en aquesta activitat, la qual cosa en definitiva és l'objectiu de l'EFE.

3.4.2. Fluxos d'efectiu de l'activitat d'inversió

Els fluxos d'efectiu de l'activitat d'inversió (FEAI) engloben els pagaments que tenen el seu origen en l'adquisició d'elements de l'immobilitzat no financer i d'inversions financeres, tant a curt com a llarg termini, no considerades actius líquids equivalents a efectiu, així com els cobraments procedents de vendre'ls o d'amortitzar-los al venciment. Formaran part d'aquest fluxos els cobraments derivats de la venda d'actius en estat de venda i els pagaments per l'adquisició d'immobilitzat no financer dels que s'ajorni el pagament, així com els derivats de l'arrendament financer.

3.4.3. Fluxos d'efectiu de l'activitat de finançament

Els fluxos d'efectiu de l'activitat de finançament (FEAF) comprenen els cobraments procedents de l'adquisició per tercers de títols valors emesos per l'entitat o de recursos concedits per entitats financeres o tercers, en forma de préstecs o altres instruments de finançament i els corresponents a aportacions al patrimoni de l'entitat o entitats propietàries. També comprenen els pagaments realitzats per amortització o devolució dels anteriors instruments de finançament i per distribució de resultats a l'entitat o entitats propietàries.

3.4.5. Estructura i interpretació d'un EFE en una entitat pública

	Ex. N	Ex. N–1
I. FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE GESTIÓ		
A) Cobraments:	44.060	41.050
1. Ingressos tributaris i cotitzacions socials	25.000	20.000
2. Transaccions i subvencions rebudes	10.000	15.000
3. Vendes netes i prestacions de serveis	7.000	5.000
4. Gestió de recursos recaptats per compte d'altres ens	2.000	1.000
5. Interessos i dividends cobrats	60	50
6. Altres cobraments	—	—
B) Pagaments:	39.150	37.100
7. Despeses de personal	30.000	28.000
8. Transferències i subvencions concedides	1.500	800
9. Aprovisionaments	4.000	5.000
10. Altres despeses de gestió	1.950	1.700
11. Gestió de recursos recaptats per compte altres ens	—	—
12. Interessos pagats	1.500	1.300
13. Altres pagaments	200	300
Fluxos nets d'efectiu per activitats de gestió (+A – B)	4.910	3.950
II. FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS D'INVERSIÓ		
C) Cobraments:	1.700	2.500
1. Venda d'inversions reals	1.700	2.500
2. Venda d'actius financers		
3. Altres cobraments de les activitats d'inversió		
D) Pagaments:	13.000	14.000
4. Compra d'inversions reals	10.000	12.000
5. Compra d'actius financers		
6. Altres pagaments de les activitats d'inversió	3.000	2.000
Fluxos nets d'efectiu per activitats d'inversió (+ C – D)	–11.300	–11.500
III. FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE FINANÇAMENT		
E) Augments en el patrimoni		
1. Aportacions de l'entitat o entitats propietàries		
F) Pagaments a l'entitat o entitats propietàries		
2. Devolució d'aportacions i distribució de resultats a l'entitat o entitats propietàries		
G) Cobraments per emissió de passius financers:	6.700	11.500
3. Obligacions i altres valors negociables	5.000	9.000
4. Préstecs rebuts	1.700	2.500
5. Altres deutes		
H) Pagaments per reembossament de passius financers	3.000	2.800
6. Obligacions i altres valors negociables	2.000	2.000

7. Préstecs rebuts	1.000	800
8. Altres deutes		
Fluxos nets d'efectiu per activitats de finançament (+E–F+G–H)	3.700	8.700
IV FLUXOS D'EFECTIU PENDENTS DE CLASSIFICACIÓ		
I) Cobraments pendents d'aplicació		
J) Pagaments pendents d'aplicació		
Fluxos nets d'efectiu pendents de classificació (+I–J)		
V. EFECTE DE LES VARIACIONS DELS TIPUS DE CANVI		
VI. INCREMENTS/DISMINUCIÓ NETA DE L'EFECTIU I ACTIUS LIQUIDS EQUIVALENTS A L'EFECTIU (I+II+III+IV+V)	–2.690	1.150
Efectiu i actius líquids equivalents inici exercici	3.150	2.000
Efectiu i actius líquids equivalents final exercici	460	3.150

L'EFE corresponent als anys N i N–1 s'ha elaborat a partir dels balanços de final dels exercicis N, N–1 i N–2 i del compte del resultat econòmic patrimonial dels anys N i N–1. A través de la realització d'un full de treball s'han obtingut les diferències produïdes durant aquests dos exercicis entre els comptes que integren el balanç (actiu, patrimoni net i passiu) i també s'ha tingut en compte la informació que es desprèn del compte del resultat econòmic patrimonial (ingressos i despeses). Mitjançant la realització d'una sèrie d'ajustaments s'ha pogut eliminar o millorar en els casos que ha estat necessari, tots els moviments efectuats per l'entitat que no suposen moviment de diner. Aquest procés ha permès l'obtenció dels cobraments i pagaments obtinguts durant els exercicis N i N–1, classificats en funció de si pertanyen a l'activitat de gestió, inversió o finançament.

L'EFE obtingut posa de relleu uns fluxos positius de l'activitat de gestió pels dos anys, la qual cosa significa que els cobraments procedents de l'activitat habitual d'aquesta entitat han superat els pagaments i per tant aquest excedent es pot utilitzar per finançar una part de l'activitat inversora o per reemborsar una part del finançament aliè, si cal. L'activitat d'inversió presenta uns valors negatius en els dos exercicis, cosa que posa de manifest que aquesta entitat està realitzant noves inversions i que està en una fase expansiva. El finançament d'aquestes noves inversions s'ha obtingut l'any N–1 dels fluxos positius de l'activitat de gestió i de finançament i l'any N dels fluxos positius de l'activitat de gestió, de l'activitat de finançament i utilitzant una part de l'efectiu inicial d'aquesta entitat.

Referències bibliogràfiques

ARIMANY, N; VILADECANS, C (2010). *Estat de canvis en el patrimoni net i Estat de fluxos d'efectiu.* ACCID-Profit Editorial, 2010. Barcelona.

REIAL DECRET 1514/2007, de 16 de Novembre, pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat.

ORDRE EHA/1994 de 6 de maig pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat Pública.

ORDRE EHA/1037/2010 de 13 d'abril pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat Pública.