

Administrazio publikoaren kontabilitate-eredu berria

Gaizka Zubiaur Etcheverry, Iratxe Amiano Bonatxea
EHUko irakasleak

Lan honek helburu bikoitza du; alde batetik administrazio publikoaren barnean kokatzen diren irabazia lortzeko helburua ez duten entitateen aurrekontu-eredua aztertzea eta, bestetik, entitate horietan garatzen ari den kontabilitate-eredu berria aurkeztea.

1977ko Aurrekontu Lege Orokorrek aurrekontu eta kontabilitate publikoaren erreformari ekiteko oinarriak jarri zituen.

Aurrekontua aztertzerakoan, aurrekontuaren aspektu formalak eta aurrekontuaren egiterapena aurkezten dira. Bestalde, kontabilitate-eredua aztertzerakoan, estatu espainiarrean 1994an garatu den kontabilitate publikoaren azken plan orokorraren egitura aurkezten da.

This paper has a double objective; on the one hand, it expects to review the main features of the budgeting system for governmental entities and on the other hand, it wants to present the accounting system for those entities.

The 1977 General Budgeting Law provided the basis for the beginning of the reforms of budget and accounting systems in government.

In the review of the budget system, we present the formal aspects and liquidation of budget. In the review of the accounting system, we also present the frame of the last Public Chart of Accounts for governmental entities in Spain which was approved in 1994.

1. Sarrera

Sektore Publikoaren barnean bi eratako entitateak bereiziko ditugu:

a) *Irabazia Lortzeko Helburua duten Entitateak.* Entitate hauen oinarrizko informazio sistema enpresa pribatuen kontabilitate-eredu berak osatuko du eta enpresaren kudeaketan laguntzeko Aurrekontu batean oinarrituko dira.

b) *Irabazia Lortzeko Helburua Ez duten Entitateak.* Jarduera Aurrekontu mugatzaile batean oinarritzen dute eta informazio-sistema Kontabilitate Publikoaren Plan Orokorrean oinarrituko dute.

Gure saioaren ardatza Administrazio Publikoaren kontabilitate eredu berria izango da. Hau da, Irabazia Lortzeko Helburua Ez duten Entitateen kontabilitate-eredu berria. Eredu honen mamia Administrazioaren azpisektorean aplikatuko da:

- Estatu-Azpialorrean.
- Azpialor Autonomikoan.
- Herri-Azpialorrean.

Orain dela urte gutxi arte, eta mendekotasun juridiko gogor baten mendean, aurrekontua tresna bezala aurkezten zen, bere baitan zenbait gastu publiko onartzen zelarik sarreren estimazioaren arabera.

Aurrekontuaren formulazioa, onespena, gauzatzea edo exekuzioa eta kontrola araudi juridiko eta administratiboaren mende egon da (Zuzenbide Administratiboaren eta Aurrekontu Zuzenbidearen mende). Ez zen kontuan hartzen Aurrekontuak erabaki ekonomiko eta sozialik har zezakeenik (eta horrela izaten zenean, era nahiko marginal batean).

Bestalde, kontabilitate publikoak, informazio-sistema bezala, helburu bakarra zuen: Aurrekontu Legezketasuna betetzeari buruzko informazioa ematea. Hau da, Aurrekontuan ezarritakoa betetzen zen ala ez, nola (ondo ala txarto) betetzen zen aztertu gabe.

1977ko urtarrilaren 4eko Aurrekontu Lege Orokorrek Kontabilitate Publikoaren erreformari ekiteko beharrezko lege-oinarriak ezarri zituen. Ondoren horretara egokitu beharko zuten, bere ezaugarriak kontuan izanik, Udal, Organismo eta Alor Publikoko gainerako Entitateak.

Alde batetik, Aurrekontua agintariei finantza- eta giza-baliabideak nahiz baliabide materialak ahalik eta egokien konbinatzeko teknika eraginkorrena eta datuak eskaintzeko erremintatzat hartzen da, beti ere xedea Programetan ezarritako helburuak betetzea eta gizarteak bizimodu hobea izateko jardueren garapena koordinatzea izanik.

Bestalde, Kontabilitate Publikoak, Administrazioaren informazio sistema bezala, informazio horren erabilzaileek aurkezten dituzten informazio-beharrei aurre egin beharko die. Batez ere hiru xede motatan zentratzen dira:

Kontrol xedea:

a) Legezketasuna (Aurrekontua eta gainerako arauak araututakoaren arabera exekututzen den ala ez).

- Ekonomia (ondasun eta zerbitzuak ekoizteko ahal diren baliabide onenak eskuratzea bai kalitatean eta bai kopuruan ahal den kostu baxuenean).
- Efizientzia (lortutako produktu eta zerbitzuen eta hauek lortzeko erabilitako baliabideen arteko optimizazioa).
- Eraginkortasuna (lortutako helburuen eta aurreikusitako helburuen arteko konparazioa).

b) Erakundearen ondarearena (ibilgetua, kobratzeko eskubideak eta ordaintzeko beharrak, diruzaintza) eta zorpetzearena.

Eginkizun honi buruzko iritzia Herri-Kontuen Epaitegiari dagokio.

Kudeaketa xedea:

- Aurrekontu emaitza (Aurrekontu ikuspuntutik gastua zenbatekoa izan den eta gastatu gabe zenbat geratu den, kreditu gerakinak, diruzaintza gerakina, etabar).
- Emaitza analitikoak (zerbitzuen kostuak).
- Emaitza ekonomiko finantzarioa (aurrezkoa / aurrezki-eza).
- Diruzaintzaren egoera eta aldaketak.
- Ondarearen egoera eta aldaketak.

Informazio xedea:

- Bai maila politikoan, bai kudeaketa-mailan (funtzionarioak), bai gizarte-mailan (hiritar-mailan), etabar... erabakiak hartzeko.
- Erakundearen kontu orokorra (urteko kontuak), estatistikak (errenta nazionala, barne-produktu gordina, etabar...) etabar... lantzeko.
- Herri Kontuen Epaitegien lana errazteko.

Guk, beraz, Aurrekontua eta Kontabilitate Publikoa aztertuko ditugu. Hau da, alde batetik, Aurrekontua Administrazioarako kudeaketa agiri garrantzitsu bezala eta bestetik, Kontabilitate Publikoak Aurrekontuari buruz eta aurrekontuarekin erlazioa duten baina aurrekontutik kanpo geratzen diren beste zenbait aspekturi buruz berriak emango dituen informazio sistema bezala. Adibidez, erakunde publiko baten ondareari edo zorpetzeari buruzko informazioa.

2. Aurrekontua

Erakunde publiko baten kudeaketa-agiri garrantzitsuena aurrekontua da. Erakunde horren zuzendaritza egitaraua da.

Arlo pribatuan, aurrekontua ez da derrigorrez bete beharrekoa; enpresaren kudeaketan laguntzen du. Enpresa batean burututako inbertsioek, ekoizpen-plantetako gastuek, salmenta-sareek, publizitate kanpainen eta abarrek, enpresak bere produktuei ezartzen dizkien prezioak baldintzatzen dituzte. Hau da, gastuek sarrerak baldintzatzen dituzte.

Bestalde, arlo publikoan kontrakoa gertatzen da. Aurrekontuaren giltzarria gastua mugatzea da. Gastua mugatzailea da baina sarrerak ez-zehatzak, adierazleak, dira. Ikuspegi hau aurrekontuak mantendu behar duen finantza orekan oinarritzen da: gastu-mailak sarrera mailara egokituta egon behar du. Hemen, sarrerak gastua baldintzatzen du.

Aurrekontu bat prestatzen denean helburua oso zehatza da; gobernuen asmo politiko eta ekonomikoak finantza baliabide bihurtzea. Hurrengo pausua aurrekontu hori betetzea izango da asmo horiek lortuz.

Beraz, aurrekontua aztertzerakoan zati bi bereiz daitezke:

- (a) Aurrekontuaren aspektu formala
- (b) Aurrekontuaren aplikazioa.

2.1. Aurrekontuaren aspektu formalak

Aurrekontuaren aspektu formalak aztertzerakoan, eta beraz, aurrekontua zer den hobeto ezagutzeko honako hauek derrigorrez sakondu behar ditugu:

- Zuzendaritza Egitaraua.
- Aurrekontuaren Egitura.
- Aurrekontu Orokorraren Prestakuntza eta Onespena.
- Aurrekontu Printzipioak edo Abiaburuak.

Esan dugunez, Aurrekontua erakunde publiko baten zuzendaritza egitaraua da, egon daitekeen agiri garrantzitsuena. Ikuspuntu formal honetatik eta labur esanda, aurrekontua ondokoa esanda defini daiteke: hitzak eta zenbakiak dituen agiria da, partida eta asmo jakin batzuetako gastuak proposatzen direlarik.

Aipatu behar dugun bigarren aspektu formala aurrekontuaren egitura da. Aurrekontua bi zatitan bereizita dago; alde batetik gastuak eta bestetik, sarrerak.

Ikuspuntu kontable edo ekonomiko batetik gastuak galera suposatzen du (ondarearen murrizketa) eta sarrerak irabazia (ondarearen hazkuntza).

Aurrekontuaren ikuspuntutik, gastua gertatzen denean ordaintzeko beharra sortzen da eta sarrera gertatzen denean kobratzeko eskubidea sortzen da.

Adibidez:

| ERAGIKETA | KONTABILITATEA | AURREKONTUA |
|------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------|
| Kultur Etxe baten eraikuntza | Aktiboa (Ibilgetua - Inbertsioa) | Gastua (Ordaintzeko beharra) |
| Pertsonal gastuak | Gastua | Gastua (Ordaintzeko beharra) |
| Hartutako subentzioak | Sarrera | Sarrera (Kobratzeko eskubidea) |
| Hartutako mailegu bat | Pasiboa (Zorrak - Finantzatzea) | Sarrera (Kobratzeko eskubidea) |
| Amortizazio zuzkidura | Gastua | _____ |
| Hornidura aplikatua | Sarrera | _____ |

Beraz, hemendik abiapuntu garrantzitsu batera heltzen gara; aurrekontuak izaera finantzarioa du eta ez izaera ekonomikoa (entitatearen aspektu ekonomikoz guztiak ez dira aurrekontuan adieraziko; honetarako balantzea dugu). Hau da, aurrekontua nahiz eta gastu eta sarreraren terminoetan aurkeztu, aurrekontuaren egiterapena edo exekuzioa gertatzen denean finantza baliabideak kobratzeko eskubidea (Aurrekontu Sarrerak) edo finantza baliabideak ordaintzeko beharra (Aurrekontu Gastuak) izango dugu, normalean pezetatan gauzatuko direnak.

Esan beharra dago aurrekontuan aurkezten diren gastuak eta sarrerak era ezberdinean sailkatzen direla:

(a) Gastuak: Politikoen programak, helburuak, eta horiek lortzeko izango diren baliabideak finantza terminoetan aurkezten dira. Aurrekontu gastuen sailkapena hirukoitza da:

Eginkizuneko sailkapena (sailkapen funtzionala): Helburua zehazten du. Zertarako gastatzen da?

Ekonomi sailkapena: Helburu hori lortzeko erabiliko eta kontsumituko diren baliabideak zehazten ditu. Zertan gastatzen da?

Sailkapen organikoa: Programa honen erantzulea nor den zehazten du. Zeinek gastatzen du?

Gastua eginkizun eta ekonomi mailan aurkeztu behar da gutxienez, derrigorrez. Sailkapen organikoa borondatezkoa da (erakunde handietan erabiltzen da bakarrik).

Adibidez:

| Eginkizun sailkapena (programa): | | |
|----------------------------------|----------------------------|--------------|
| Herriko turismoa suspertzea | | 22.200.000.- |
| Ekonomi sailkapena | Teknikari bat kontratatzea | 3.000.000.- |
| | Publizitate-kanpaina | 7.000.000.- |
| | Turismo-bulegoa | 10.000.000.- |
| | Ordenadore bat | 200.000.- |

(b) Sarrerak: Finantza baliabideen jatorria aurkezten du. Sarreraren sailkapena bikoitza da:

Ekonomi sailkapena: Finantza baliabideen jatorria aurkezten du. Nondik lortu da?

Sailkapen organikoa: Finantza baliabide horiek lortzeko erantzulea nor den zehazten du. Zeinek lortu du?

Sarrerak ekonomi mailan aurkeztu behar dira gutxienez, derrigorrez. Sailkapen organikoa borondatezkoa da (erakunde handietan erabiltzen da bakarrik).

Adibidez,

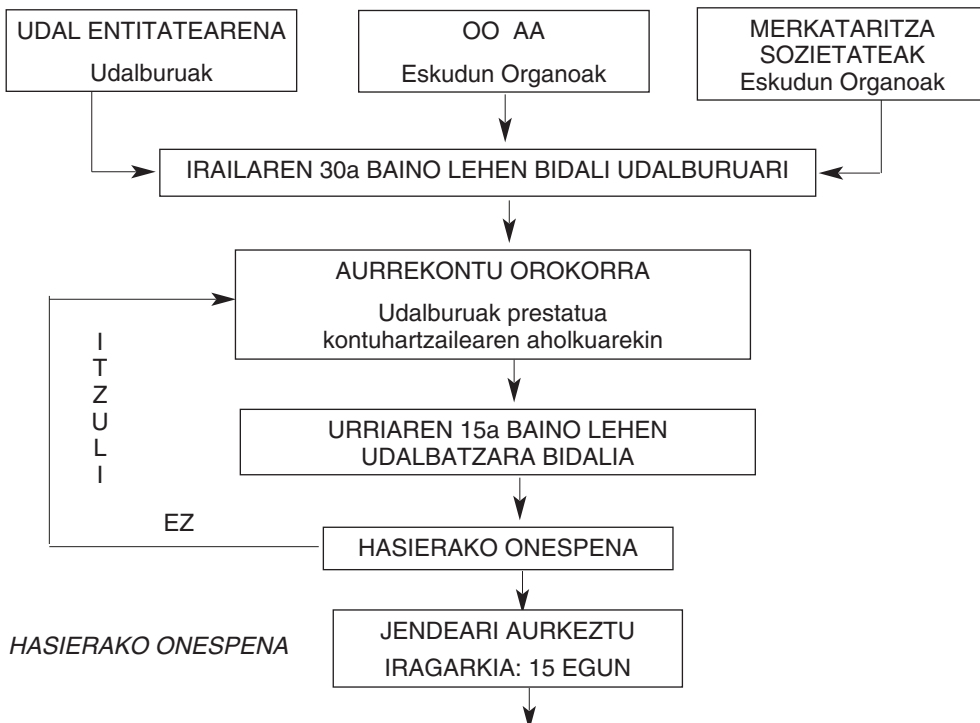
| | | |
|--------------------|---|---------|
| Ekonomi sailkapena | Zuzeneko zergak (..., Ibilgailuen gaineko zergak, ...) | _____.- |
| | Zeharkako zergak | _____.- |
| | Tasak eta beste zenbait sarrera | _____.- |
| | Transferentzia arruntak | _____.- |
| | Ondare sarrerak (.....) | _____.- |

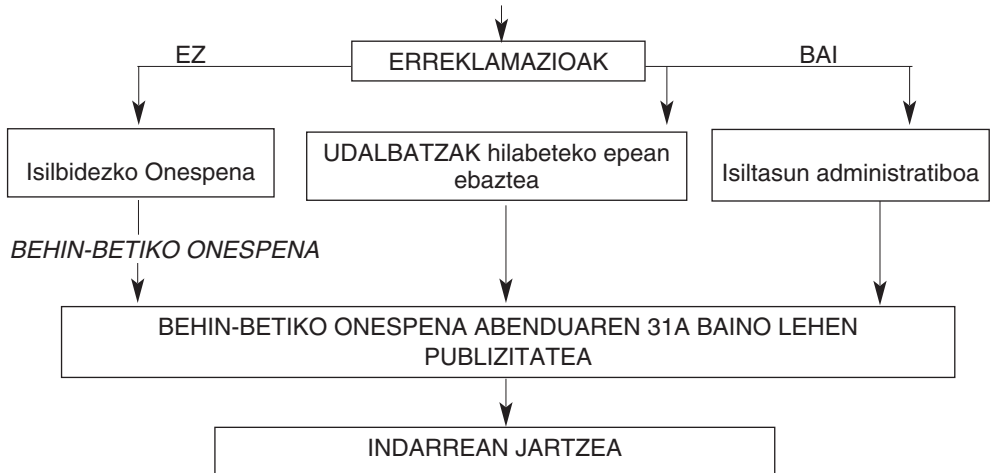
Bigarren sailkapen bat bereizten da:

| GASTUAK | SARRERAK |
|---|---|
| ERAGIKETA ARRUNTAK 1.etik 4. Kapitularaino, biak barne | ERAGIKETA ARRUNTAK 1.etik 5. Kapitularaino, biak barne |
| KAPITAL ERAGIKETAK 5.etik 9.eraino, biak barne | KAPITAL ERAGIKETAK 6.etik 9.eraino, biak barne |

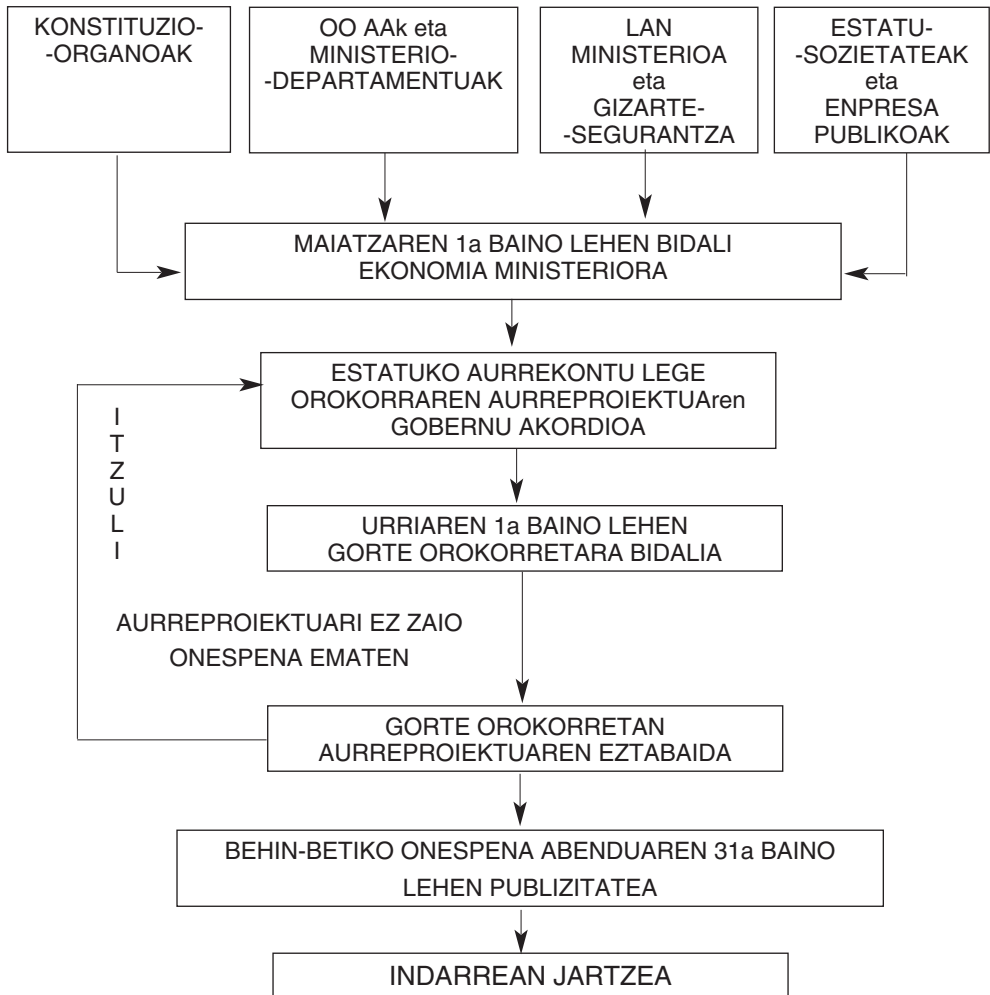
Aurrekontu Orokorren Prestaketa eta Onespena

PRESTAKETA





Estatu Aurrekontu Orokorraren Prestaketa eta Onespena



2.1.1. Aurrekontu printzipioak edo abiabuaruak.

Hauek edozein Aurrekontu aplikatzerakoan bete beharrezko oinarrizko arauak dira. Hainbat dira eta aski saio berezi bat osatzeko baina guk, hemen, gure iritzian garrantzitsuenak direnak aipatuko ditugu.

(a) Finantza orekaren printzipioa. Aurrekontu bakoitzean Sarrerren zenbateko osoak Gastuen zenbatekoa estaltzen du.

Printzipio hau aurrekontu bakoitza prestatzean eta onestean ez ezik, bateratzen denean ere bete behar da. Beraz, gastuetarako partidaren batean kreditu-gehikuntza dagoenean, estalita egon behar du; bai sarrera-aurreikuspenetan gehikuntza berdinarenean bidez, bai gastuetako beste partida bati kantitate berdina murriztuz. Era berean, sarrera-aurreikuspenetan izandako edozein murrizketa, gastu kredituari kantitate berdina murriztuz konpentsatu behar da.

(b) Orokortasun printzipioa. Ekonomi eskubideak edo betebeharrak sortzen dituzten eragiketa guztiak eman beharko dira aditzera bakoitzari dagokion aurrekontuan. Aurreikusi gabeko eragiketak Aurrekontuaren betearazpidearen barruan erregistratuko dira, kasuan kasuko arau aplikagarrien arabera.

(c) Ez lotzearen printzipioa. Entitatearen baliabide guztiak betebehar guztiak ordaintzeko gai izango dira, helburu edo xede jakin batzuen mendeko sarrera bereziak izan ezik (finantziario lotuko gastuak).

Honekin estu loturik dago kutxa batasunaren printzipioa. Hau da, sarrera nahiz gastu guztiak organo berezi bakar batetik, Diruzaintzatik, bideratu behar dira.

(d) Espezialtasunaren printzipioa. Printzipio hau hiru azpiprintzipiotan banatzen da.

Espezialitate koalitatiboa. Gastuetarako kredituak entitatearen aurrekontu orokorrean edo behin betiko onetsitako beronen aldaketagatik baimendutako helburu berezarako bakarrik jarriko dira. Hau da, gastuetarako kredituak aurrekontu legearen onetsitako helburu jakinean besterik ez dira erabiliko.

Espezialitate koantitatiboa. Aurrekontuetako gastu-orrietan onartutako kredituen zenbatekoa baino gastu-konpromiso handiagorik ezin da hartu. Hau da, Aurrekontu Legean onartutako baino gehiago ezin da konprometitu, eta beraz gastatu.

Urteotasuna. Finantza eta kontabilitate eremuetan, udal entitateek ekonomia eta aurrekontuzko ekitaldi bakoitzean egin beharreko ekonomi jardueraren zuzentzegitarau diren erabakiek osatutako multzoaren agiri bidezko adierazpenak dira. Aurrekontu-ekitaldia urte naturalarekin bat etorriko da, aurrekontua indarrean utzirik 1etik abenduaren 31a arte egongo delarik.

Printzipio honen aplikazioa oso gogorra da. Baina bi aukera daude espezialitate koantitatiboa eta koalitatiboaren kontzeptu zorrotzak gaitzeko:

a) Kredituen lotura juridikoa. Aurrekontu betearazpenari buruzko udal arauan finkatuta egon beharko luke. Honek eskakizun formal asko ez betetzea errazten du.

b) Kredituen aldaketak. Bigarren honek, onespeneraren eskakizun formal guztiak eskatzen ditu.

2.2. Aurrekontuaren egiterapena edo exekuzioa

Aurrekontuaren oinarriko aspektu formalak aipatu ondoren, hurrengo pausua aurrekontuaren egiterapena edo exekuzioa eta itxiera (emaitzak) aztertzea da.

Gure helburua hobeto burutzeko, Gastu Orriaren eta Sarrera Orriaren ekitaldiko egiterapena banan banan aztertuko dugu.

(a) Gastu Orria

Ekitaldi bateko aurrekontua indarrean jartzeko unean Gastu Orriko partidetan kontsignatutako kredituek Hasierako Kredituak osatzen dituzte. Kreditu hauetan aldaketak onartzen badira, aldaketen ondorioz Behin Betiko Kredituak osatuko dira.

$$\text{Behin Betiko Kredituak} = \text{Hasierako Kredituak} + \text{Aldaketak}$$

Hasieran Gastu Aurrekontuan kontsignatutako kredituak eta behar bezala onetsitako aldaketatik sartutakoak, ondoko egoeretako edozeinetakoak izan daitezke:

– Kreditu erabilgarriak. Egoera arruntena da; hauetatik gastua baimentzen da normalean.

– Atxikita eta erabili zain dauden kredituak. Normalean transferentziak burutzeko edo baldintzaren bat bete ondoren gastua baimentzen da; gastuaren kudeaketa hasten da, baina aurrekontu gastua izan gabe.

– Erabil ezineko kredituak. Udalbatzak erabakitakoak dira eta Udalbatzak erabaki hau atzera bota arte ezin da kreditua kudeatu.

Behin Betiko Kredituetatik kredituen kudeaketa hasten da. Egiterapena hurrengo faseetan banatzen da kreditu bakoitzeko:

– *A Fasea: gastua baimentzea*: zenbateko ziur edo gutxi gorabeherakoaz kreditu jakin baten kontra —horretarako erabilgarri dagoen kreditu osoa edo zati bat erreserbatuz— gatatzea erabakitzen deneko egintza da.

Egiterapenaren lehen fasea da; eskudun organoak erabakitzen du eta aurrekontu gastua ez dago. Beraz, entitateak ez du hartzekoduna aintzakotzat hartuko.

– *D Fasea: gastu konpromisoa*: legezko izapideak bete ondoren aurrez baimendutako gastuak zehatz finkatutako zenbatekoan egitea erabakitzen deneko egintza da.

Egiterapenaren bigarren fasea da; eskudun organoak erabakitzen du eta aurrekontu gastua ez dago. Beraz, entitateak ez du hartzekoduna aintzakotzat hartuko.

– *O Fasea: betebeharra aintzakotzat hartzea*: aurrez prestatu eta baimendutako gastuaren ondorioz Entitateari eska dakiokkeen kreditua badela aitortzen duen egintza da.

Egiterapenaren hirugarren fasea da; eskudun organoak erabakitzen du eta Aurrekontu Gastua gertatzen da fase honetan. Beraz, entitateak hartzekoduna aintzakotzat hartzen du. Ordaintzeko beharra sortzen da.

– *P' Fasea: ordainketa agindua*: eskudun organoak aintzatetsitako eta likidatutako betebeharrak batean oinarrituz entitatearen diruzaintzaren kontra dagokion ordainketa-agindua luzatzen dueneko egintza da.

Fase hau entitate handietan egiten da bakarrik (txikietan prozesu administratiboaren luzapena dakar).

– *P Fasea: ordainketa*: gehienetan dirutan ematen da (transferentziaz, banku-txekez eta eskudiruz).

Adibidez,

GASTU AURREKONTUAREN FASEAK

| | |
|---|---|
| Behin betiko kredituak = Hasierako kredituak + Aldaketak Erabilgarriak Atxikita eta erabili zain dauden kredituak Erabili ezinekoak | Kultur Sailak Gaztetxea eraikitzeko 25.000.000 pta. kontsignatuta ditu |
| Baimena | Udalbatzak, eskudun organoa, dagokion partidaren kreditua badagoela egiaztatuta ondoren, onartu egin du Gaztetxea 25.000.000 pezetatan eraikitzea |
| Konpromisoa | Lehiaketa egin ondoren eta dagozkion txosten teknikoak ikusita, "XYZ" enpresari esleitu zaio eraikuntza 24.750.400 pta.tan |
| Betebeharra | Egiaztapen tekniko guztiak egin ondoren Gaztetxea hartzen da faktura onartuz. Faktura: 24.750.400 pta. |
| Ordainketa-agindua | Alkateak fakturaren ordainketa-agindua ematen du |
| Ordainketa | Entitatearen Diruzaintzak ordainketa- agindua ordaintzen du |

(b) Sarrera Orria

Ekitaldi bateko Aurrekontua indarrean jartzeko unean Sarrera Orriko partidetan aurreikusitako finantza baliabideek Hasierako Aurreikuspenak osatzen dituzte. Aurreikuspen hauei buruz Aldaketak onartzen badira, aldaketen ondorioz Behin-Betiko Aurreikuspenak osatuko dira.

Behin-Betiko Aurreikuspenak = Hasierako Aurreikuspenak + Aldaketak

Era berean, Sarrera Aurrekontuaren kudeaketan ondoko faseak ditugu partida bakoitzeko:

1. Sarrera egiteko konpromiso irmoa: sarrera jakin batzuetan, eskubidea aintzatetsi aurretik azpifase hau ezar daiteke edo ezartzen da. Egintza honen bidez edozein ente publiko edo pribatuk, hitzarmen edo kontzertuz, baldintzaturik edo baldintza gabe, bere burua gastu jakin baten zati bat edo zenbateko osoa finantzatzera behartzen du.

2. RD Fasea: eskubidea aintzatestea: Entitateak kopuru batzuk kobratzeko duen eskubidea aitortzen deneko egintza da. Entitateak zordun bat izango du.

3. C Fasea: kobrantza. Kobratzeko eskubideei dagokion diru sarrera. Gehienetan dirutan ematen da (transferentzia, banku-txekez eta eskudiruz).

Adibidez,

SARRERA AURREKONTUAREN FASEAK

| | |
|--|--|
| Behin betiko aurreikuspenak = Hasierako aurreikuspenak + Aldaketak Sarrera Konpromisoak | Kultur Sailak Gaztetxea eraitzeko Foru Aldundiekin hitzarmen bat sinatu du. Aldundiak Gaztetxearen %50 finantziatuko du 20.000.000.- pezetako mugarekin |
| Eskubidea | Onartutako faktura, 24.750.400.- pezetakoa, Aldundira bidaltzen da eta onartzen da. Entitatearen alde 12.375.200.-pta kobratzeko eskubidea sortzen da |
| Kobrantza | Entitatearen Diruzaintzak kobrua burutzen du |

Aurrekontuaren urteko egiterapena aztertu ondoren hurrengo Aurrekontuaren Likidazioan sakontzea izango litzateke. Oso fase garrantzitsua da bai kudeaketaren ikuspuntutik bai ikuspuntu politikotik. Likidazio honetatik Ekitaldiaren emaitzak ezagutuko ditugu eta beraz, Entitateari buruzko lehen ondorioak azterketa honetatik aterako ditugu. Era berean, politikoei euren kritika politikoa datu hauetan oinarriturik egingo dute.

Zehazki, Gastu eta Sarreraren Egoera-Orrien Likidazioak honako datu hauek eman behar ditu:

a.- Gastu Aurrekontuari dagokionez, aurrekontu-partida eta onetsitako lotura-poltsa bakoitzeko:

- Hasierako Kredituak.
- Aldaketak.
- Behin-betiko Kredituak.
- Baimendutako Gastuak.
- Konprometitutako Gastuak.
- Aintzatetsitako Beharrak.
- Agindutako Ordainketak.
- Burututako Ordainketak.

b.- Sarrera Aurrekontuari dagokionez eta kontzeptu bakoitzeko:

- Hasierako Aurrikuspenak.
- Aldaketak.
- Behin-betiko Aurreikuspenak.
- Sarrera-konpromisoak.
- Aintzatetsitako Eskubideak.
- Baliogabetutako Eskubideak.
- Bildutako Eskubide Netoak.

Aurrekontuaren betearazpenari dagozkion datu hauek guztiek Aurrekontua indarrean dagoeneko edozein momentutan argi egon behar dute. Alabaina, arreta berezia eskaini behar zaio itxieran eta likidazioan.

Itxiera eta likidazioa eskema bat erabiliz aztertuko ditugu.

Gehien erabiltzen diren Aurrekontu Emaitzak hiru dira (nahiz eta abenduaren 31an derigorrez kalkulatu behar, ekitaldian zehar kalkulatu daitezke):

(a) Aurrekontu Emaitzak: Ekitaldian likidatutako aurrekontu-eskubideen eta denboraldi horretan aintzatetsitako aurrekontu-betebeharren arteko diferentzia da. Entitateak izango dituen finantza beharren edo finantza erabilgarritasunen ideia emango digu.

AURREKONTU EMAITZA = AURREKONTU ESKUBIDEAK - AURREKONTU BETEBEHARRAK

- | | | |
|--|---|--------------------------|
| √ Aurrekontu Emaitzaren zeinua POSITIBOA bada ESKUBIDEAK > BETEBEHARRAK | → | SUPERABITA AURREZKIA |
| √ Aurrekontu Emaitzaren zeinua NEGATIBOA bada ESKUBIDEAK < BETEBEHARRAK | → | DEFIZITA AURREZKI-EZA |
| √ Aurrekontu Emaitzaren zeinua ZERO bada ESKUBIDEAK = BETEBEHARRAK | → | EMAITZA NULOIA |

(b) Kreditu Gerakinak: Aurrekontu ekitaldian gastatu gabeko kredituek osatuko dituzte. Hau da, Behin-betiko Kredituen zenbatekotik aintzatetsitako betebeharrak hartzera heltzen ez den kopurua.

KREDITU GERAKINAK = BEHIN-BETIKO KREDITUAK - AINTZATETSITAKO BETEBEHARRAK
edo
= ERABILGARRITASUNEN SALDOAK + BAIMENDUEN SALDOAK +
KREDITUEN SALDOAK

ITXIERA ETA KITATZEA

| BURUTUTAKO ORDAINKETAK | AGINDUTAKO ORDAINKETAK | AINTZATETSITAKO BETEBEHARRAK | KONPROMETITUTAKO GASTUAK | BAIMENDUTAKO GASTUAK | BEHIN BETIKO KREDITUAK | | | | |
|---------------------------|-------------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|-------------------------|---------------------------|--|-------------------------------------|------------------------|-------------------------------|
| | | | | | | | Erabilgaitako | Gastatutako | Ordaindu- tako Gastuak |
| | Agindutako Ordainketen Saldoa | Betebeharren Saldoa | | | | | Kredituak | Kredituak | Ordaindu gabeko Gastuak |
| | | | | | | | Behin- -betiko Kredituak = | Hasierako Kredituak | |
| | | | | | | | + | Aldaketak | |
| | | | Erabilgarrien Saldoa | Baimenduen Saldoa | Kredituen Saldoa | | | Kreditu- -gerakina | |
| | | | | | | | Erabili Gabeko Kredituak | | |

Kredituen Gerakinen datua oso datu garrantzitsua da:

√ Egiterapen maila edo proportzioa zenbatekoa izan den neurtzeko. Oposizioak erabil dezake datu hau Gobernu Taldea kritikatzeko gerakinen maila edo proportzio hori adierazgarria bada.

√ Hurrengo ekitaldiko Aurrekontuan aldaketa baten bidez sartzeko (izatez, ezin dira guztiak sartu; kapital kredituek derrigorrez finantzazioa lotuta baldin badute).

(c) Diruzaintza Gerakina: Fondo likidoek gehi kobratu gabeko eskubideek ken ordaindu gabeko betebeharrak osatua izango da.

| | | | | |
|-------------|------------|---|--------------|----------|
| | ORAINDIK | | ORAINDIK | |
| DIRUZAINZTA | KOBRATU | | ORDAINDU | FONDO |
| GERAKINA | GABEKO | - | GABEKO | LIKIDOAK |
| | ESKUBIDEAK | | BETEBEHARRAK | |

Diruzaintza Gerakinen osagaien barnean Aurrekontuz barneko eta kanpoko elementuek osatzen dutela kontuan izan behar dugu. Era berean, datu hau entitatearen bizitza osoan zehar ekitaldiaren amaiera arte metatutako jardueratik eratorri dela kontuan izan behar dugu.

Diruzaintza Gerakina entitatearen finantzaketa ahalmenaren adierazlea da. Positiboa bada, gastu berriak finantzatzeko baliabidea izango da. Negatiboa bada, egindako gastuak finantzatzeko adinako baliabiderik ez dela lortu esan nahiko du; hau da, Aurrekontu orekaren printzipioa negatiboki apurtuko dela. Entitatearentzat egoera larria izango da kopurua aipagarria bada. Egoera hau, ikuspuntu finantzariotik, konpondu beharko da.

Diruzaintza Gerakinean bi zati bereiz daitezke:

- Lotutako Finantzaketadun Gastuei Loturiko Diruzaintza Gerakina. Lotutako finantzaketadun gastuei dagozkien Kreditu Gerakinak eranstea finantzatzeko baino ez da erabiliko edo, dagokionean, egin ezin diren gastuak edo horiek egiteari uko egiteagatik sortutako betebeharrari aurre egiteko beharrezko aldaketak finantzatzeko.

- Gastu Orokorretarako Diruzaintza Gerakina (edozein gastu finantzatzeko erabil daiteke).

3. Kontabilitate publikoa

1977ko urtarrilaren 4ko Aurrekontu Lege Orokorrak eta ondorengo haren eguneratzeak, 1988ko irailaren 23ko Testu Bateratuak alegia, Kontabilitate Publikoaren erreformari ekiteko beharrezko lege-oinarriak ezarri zituzten. Ekonomia eta Hazienda Ministerioari eman zitzaion Kontabilitate Publikoaren Plan Orokorra garatu eta onesteko eskumena. Ondoren horretara egokitu beharko zuten, beren ezaugarriak kontuan izanik, udal, organismo eta alor publikoko gainerako entitateek.

Azken Kontabilitate Publikorako Plan Orokorra 1994ko maiatzaren 6ko Hazienda Ministerioaren Aginduaren bidez onetsi zen, 1995eko urtarrilaren 1etik aurrera Estatuaren azpialorrean behin-behinean aplikatzeko. Plan hau 1643/1990 Errege Dekretuak onetsitako Kontabilitate Plan Orokorren eredian oinarritu zen, alor publikoko informazio ekonomikoa eta alor pribatukoa bateratu eta kontabilitate pribatuaren normalizazioan metatutako esperientzia aprobetxatu asmoz (kontabilitate plan honetara heltzeko, beste zenbait lege eta plan izan ditugu).

Bestalde, foru erakundeen mailan (Araba, Bizkaia, Gipuzkoa) Foru Arauaren argitalpena eta hori garatzeko Foru Araudiak izan dira (Bizkaian 2/91 FA).

Udal Administrazioarako Kontabilitate Jarraipidearen onespena. Kontabilitate Jarraipidearen barnean Udal Enteetarako Kontabilitate Publikoaren Plan Orokorra garatzen da, bertan alor pribaturako 1990ean argitaratutako kontabilitateko testu berriari agertutako eguneratzeak eta berrikuntzak sartuz.

Arauk zein diren zehaztu ondoren gure xedea Kontabilitate Plan Orokorren azterketa izango da. Baina argi geratu behar da, aipatu dugun bezala udal-mailan Kontabilitate Plan Orokorra Kontabilitate Jarraipidearen barnean garatzen dela. Bestalde, Estatuaren azpialorrean Kontabilitate Plan Orokorra izaera propioa du. Hau da, ez dago Kontabilitate Jarraipide baten barnean; hemen Aurrekontu Araudi propio beregaina dago.

Kontabilitate Jarraipidearen helburu nagusiak honako hauek dira:

– Kontabilitatea, udal-mailan aplikatu behar duten erakunde publikoen ikuspuntutik kontabilitate osoa da (Udal-maila osatzen duten erakunde guztietarako, hauen izaera publikoa edo pribatua bereizi gabe, erabilgarria izan behar da; bai lana erraztuz, bai kontabilitate-hizkuntza berdina erabiliz...)

– Udal-kontabilitate berriak udal erakunde publikoen jardueraren eragiketa-eta emaitza-mota guztiak islatu behar ditu, ez Aurrekontuaren Kontabilitatea soilik.

– Kontabilitate berriarekin udal erakundeen jarduketan eraginkortasun, efizientzia eta ekonomitateari buruzko iritzi erreagoak eman ahal izango dira, kudeaketaren emaitza guztiak legezkotasun hutsetik begiratu gabe.

Kontabilitate Plan Orokorra bost zatitan banatzen da:

- Kontabilitate-printzipioak.
- Kontu-taula.
- Kontabilitate-erlazioak eta definizioak.
- Urteko kontuak.
- Balorazio arauak.

3.1. Kontabilitate-printzipioak (Nahitaezko atala)

Kontabilitate-informazioari, erakunde baten egoera finantzario-ekonomikoa ahalik eta era arrazoizkoen eta zehatzenean eman dezan eskatzen zaio. Ideia horiek guztiak "Irudi Fidela" deituriko helburuan jaso dira. Irudi fidela kontabilitate-informazio orok lortu behar duen helburua da eta, beraz, baita kontabilitate

publikoan informazioa ezagutarazten duten egoera-orriek ere. Hori dela eta, aplikatzen direneko entitatearen ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudi fidela emango duten kontabilitate-printzipioak betetzea eskatzen da.

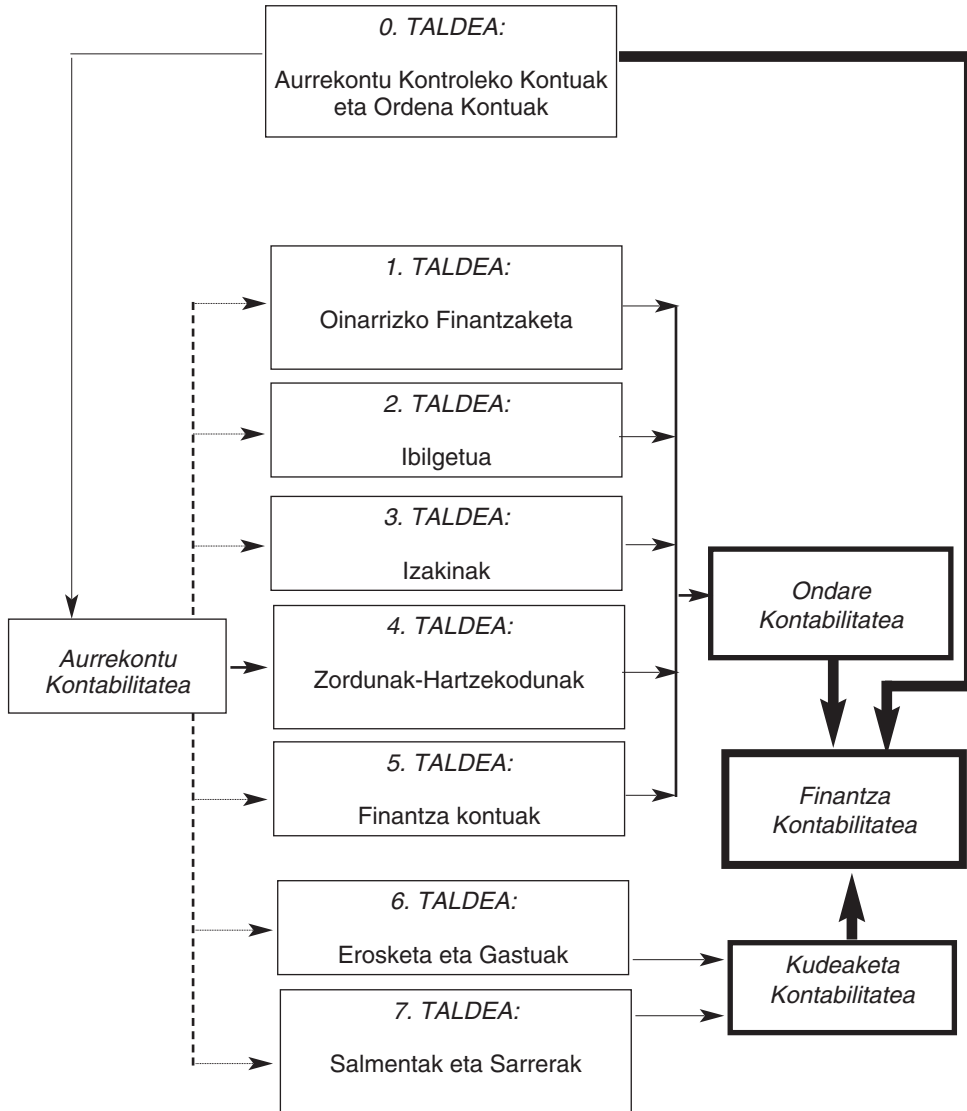
| PRINTZPIOAK | K.P.O. PUBLIKOA 94 | K.P.O. PRIBATUA 90 | |
|---------------------------------|--------------------------|--------------------------|----|
| Kontabilitate entitatea | X | | |
| Kudeaketa jarraia | X | X | * |
| Uniformetasuna | X | X | * |
| Garrantzi erlatiboa | X | X | ** |
| Erregistroa | X | X | * |
| Zuhurtasuna | X | X | ** |
| Sortzapena | X | X | ** |
| Transakzio-egozketa | X | | |
| Eskuratze-prezioa | X | X | * |
| Sarrera eta gastuen korrelazioa | X | X | ** |
| Konpentsaziorik eza | X | X | * |
| Loturarik eza | X | | |

* Kontzeptuko diferentziak ez dira nabarmenak

** Kontzeptuko diferentziak daude

3.2. Kontabilitate-erlazioak eta definizioak

Kontabilitate Plan Orokorreko taldeen egitura eta kontabilitate-alor desberdinen arteko erlazioak



3.3. Urteko Kontuak (Derrigorrezko Atala)

| Balantzea | | | |
|--|---|--|---|
| Inbertsioa | Aktiboa | Pasiboa | Finantzaketa |
| <p><i>Aktibo finkoa</i></p> <p>2. TALDEA</p> | <p>Ibilgetua</p> <p>Azpiegitura Ondasunak eta Ondare Historikoa</p> <p>Ibilgetu Inmateriala</p> <p>Ibilgetu materiala</p> <p>Ibilgetu Finantzarioa</p> <p>Hainbat Ekitalditan Banatzeko Gastuak</p> | <p>Oinarrizko Finantzaketa</p> <p>Hainbat Ekitalditan Banatzeko Sarrerak</p> <p>Arrisku eta Gastuetarako Horniketa</p> | <p>Finantzaketa propioa</p> <p>1. TALDEA</p> <p>Kanpoko finantzaketa</p> <p>1. TALDEA</p> |
| <p><i>Aktibo zirkulatzailea</i></p> <p>3. TALDEA</p> <p>4. TALDEA</p> <p>5. TALDEA</p> | <p>Izakinak</p> <p>Eragiketengatiko Zordunak</p> <p>Finantza Kontuak</p> <p>Diruzaintza</p> <p>Aldizkapenagatiko Doikuntzak</p> | <p>Eragiketengatiko Hartzekodunak</p> <p>Finantza Kontuak</p> <p>Aldizkapenagatiko Doikuntzak</p> | <p>Pasibo zirkulatzailea</p> <p>4. TALDEA</p> <p>5. TALDEA</p> |

| Galdu-irabazien Kontua | |
|--|--|
| Zorra | Hartzekoa |
| E N T I T A T E A R E N A B E R A S T A S U N A | B) Sarrerak 1.- Kudeaketa arrunten sarrerak 2.- Kudeaketa arrunten bestelako sarrerak 3.- Transferentziak eta Subentzioak 4.- Ez-ohizko Irabaziak eta Sarrerak |
| A) Gastuak 1.- Zerbitzuen funtzionamendu gastuak eta laguntza sozialak 2.- Transferentziak eta subentzioak 3. Ez-ohizko Galerak eta Gastuak | E N T I T A T E A R E N A B E R A S T A S U N A |
|  Aurrezkia | Aurrezki-Eza  |

| Diruzaintza. Gerakin-Orria | Zenbatekoak |
|--|--------------------|
| 1.- Kobratzeko dauden eskubideak | _____ |
| 2.- Ordaintzeko dauden betebeharrak | _____ |
| 3.- Fondo likidoak | _____ |
| I.- Lotutako Diruzaintza Gerakina | _____ |
| II.- Lotu Gabeko Diruzaintza Gerakina | _____ |
| III.- Diruzaintza gerakina Guztira (1 - 2 + 3) = (I + II) | _____ |

| Diruzaintza-orria | Zenbatekoak |
|---|--------------------|
| 1.- Kobruak | _____ |
| 2.- Ordainketak | _____ |
| I.- Ekitaldiko diruzaintza-fluxu Garbia (1 - 2) | _____ |
| 3.- Diruzaintzako hasierako saldoa | _____ |
| III.- Diruzaintzako Amaierako Saldoa (I + 3) | _____ |

AURREKONTUAREN KITATZE-ORRIA

| Kontzeptuak | Aintzatesitako Eskubide Garbiak | Aintzatesitako Betebehar Garbiak | Zenbatekoak |
|---|------------------------------------|-------------------------------------|-------------|
| <p>1- (+) <i>Eragiketa Ez Finantzarioak</i>.....(1. 7. Kap)</p> <p>2- (+) <i>Aktibo Finantzarioekiko Eragiketak</i>.....(8. Kap)</p> <p>3- (+) <i>Merkataritzako Eragiketak</i>.....</p> | | | |
| I. EKITALDIKO AURREKONTU EMAITZA (1 + 2 + 3)..... | | | |
| II. PASIBO FINANTZARIOEN ALDAKETA GARBIA.....(9. Kap) | | | |
| III. EKITALDIKO AURREKONTU SALDOA | | | |
| 4.- (+) <i>Diruzaintza Gerakinaz finantzatutako gastuetako kredituak</i> | | | |
| 5.- (-) <i>Finantzaketa-desbideraketa positiboak, lotutako finantzaketadun gastuetan</i> | | | |
| 6.- (+) <i>Finantzaketa-desbideraketa negatiboak, lotutako finantzaketadun gastuetan</i> | | | |
| IV. EKITALDIKO FINANTZAKETA SUPERABITA EDO DEFIZITA (III + 4 + 5 + 6) | | | |

3.4. Balorazio arauak (Derrigorrezko atala)

Balorazio arauetan Kontabilitate Printzipioak garatzen dira. Atal honetan, erakundeen eragiketa eta transakzio arruntan arazoei konponbidea edo irtenbidea ematen zaie.

Bibliografia

- Arnal Suria, S., (1995): *Manual de presupuestos y contabilidad pública de las corporaciones locales*, Publicaciones Abella.
- Benito López, B., (1995): *Manual de Contabilidad Pública*, Ediciones Pirámide.
- Intervención General de la Administración del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda (1994): *Plan General de Contabilidad Pública* (Aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de Mayo de 1994), Madril.
- , (1995): *Manual de Contabilidad Pública*, Madril.
- Lucas, E., (1994): *Manual para la confección, ejecución y contabilización de los presupuestos de las entidades locales*, Editorial Bayer Hnos.
- Marcaida Rentería, N. et al., (1992): *Nueva normativa presupuestaria y contable en la Administración Local*, (Bizkaiko Foru Aldundiaren ikastaro baterako paraturiko unitate didaktikoak).
- Torres Pradas, L. eta Pina Martínez, V., (1996): *Manual de Contabilidad Pública*, Ediciones Centro de Estudios Financieros.

