

núm. 35

Dossier:

**PROBLEMÀTICA
I
PERSPECTIVES
DE LA**

**REVISTA
ECONÒMICA
DE
CATALUNYA**

COMPTABILITAT PÚBLICA



9 Presentació

Revista d'Economia

- 11 **Una anàlisi del creixement de l'ocupació holandesa**
LANS BOVENBERG

- 26 **Comportament de la inversió manufacturera japonesa a Espanya: motius de localització**
ÀNGELS PELEGRIN

Dossier: Problemàtica i perspectives de la Comptabilitat Pública

- 39 **Necessitat d'un sector públic competitiu: cap a un canvi de paradigma en la informació comptable**
JESUS LIZCANO ALVAREZ
- 52 **La informació comptable com a instrument de transparència i modernització del sector públic espanyol en el context internacional**
VICENTE MONTESINOS JULVE
- 63 **La comptabilitat en l'administració local dins un marc del sector públic. Evolució actual**
LLUIS MATA
- 78 **La comptabilitat pública a les comunitats autònomes**
JOSEP MARIA PORTABELLA
- 87 **El tractament de l'immobilitzat a l'administració pública**
FERRAN TERMES
- 105 **Els instruments d'informació per a la gestió pública. Principals deficiències i propostes de la reforma**
AURELIA VALINO
- 121 **El sistema comptable de la comunitat europea**
JESÚS LÁZARO CUENCA
- 135 **Els informes financers i de comptabilitat de l'administració local a Alemanya i l'Europa continental: canvis en curs en els principis i pràctiques**
KLAUS LUDER
- 144 **La comptabilitat pública a les administracions locals mitjanes i petites**
JOSEP ABELLA

Núm. 35
Data de tancament:
juliol 1998

Necrològica

- 155 **Mancur Olson, el teòric de l'acció col·lectiva**
JORDI BACARIA I ANDREAS P. KYRIACOU

158 Tesis doctorals

Crítica de llibres

**161 Economia i salut. Fonaments i
polítics**
MARISOL RODRIGUEZ

**163 Catalunya a l'aldea global. Cap a un
catalanisme transnacional**
ANTONI GASOL

166 Notícia de llibres



Generalitat de Catalunya

Exposició Ara és demà - Catalunya. Reptes de futur.

A CATALUNYA, ENTRE TOTS FEM ARA



Vine a veure-ho
al Moll de la Fusta
de 12 a 23 hores
PRORROGADA
27 D'OCTUBRE
Entrada lliure

L'EUROPA DE DEMÀ.

L'Europa de demà és molt més que una moneda única. Representa la unió cap a un objectiu polític, social i econòmic compartit. Una pluralitat enriquidora. Respectuosa amb les tradicions i la identitat de cada terra. Ara, podem dir que, entre tots, hem fet de Catalunya un país capdavanter, sense fronteres. La porta d'entrada a Europa. Un mercat amb nous reptes i noves oportunitats laborals per a tothom, que ens ofereix noves possibilitats de desenvolupament. I és que a Catalunya, entre tots, amb el nostre model de convivència i la nostra capacitat d'iniciativa fem que la cultura, la llengua i els projectes de casa nostra, demà s'escoltin arreu d'Europa i del món. **Perquè a Catalunya**



Ara és demà

Catalunya. Reptes de futur



Amb el patrocini de:



Amb el suport de:



Aportació tecnològica:



Hi participa:



2004

Agrair la col·laboració de: Antoni Accans, Autoritat Portuària de Tarragona, Bettor MBT S.A., Centre d'Estudis Marítims i Activitats del Port de Tarragona (CEMAPT), GESCA, Comissió Europea, Dir. Centres de Fitness, DSP, Ecotecnia, ESA European Space Agency, Ferrocarrils de la Generalitat, Forges, Fundació Catalana per a la Recerca, Gec Alstom, IBM, IIEC, Institut de Robòtica, La Caixa, Linxak Internacional Inc, Mira S.A., National Aeronautics and Space Administration, Orquestra de l'Escola Vintènia, Patronat Català Pro Europa, Publimob, Racional, Seat, UOC, UPC, Universitat de les Illes Balears.



A LA TEVA EMPRESA HI HA MOLTS DINERS PENJANT D'UN FIL.

Retevisión ofereix a les empreses els descomptes més competitius en les conferències nacionals i internacionals.

Més de **120.000 empreses** ja es beneficien de les tarifes reduïdes de Retevisión. A aquests avantatges, **Retevisión** hi afegeix ara unes noves condicions personalitzades:

- Descomptes per volum de trucades.
- Descomptes en trucades a les 10 províncies que vostè esculli.
- Pla Renove: si vol modernitzar la seva centraleta, l'ajudarem a finançar-la.

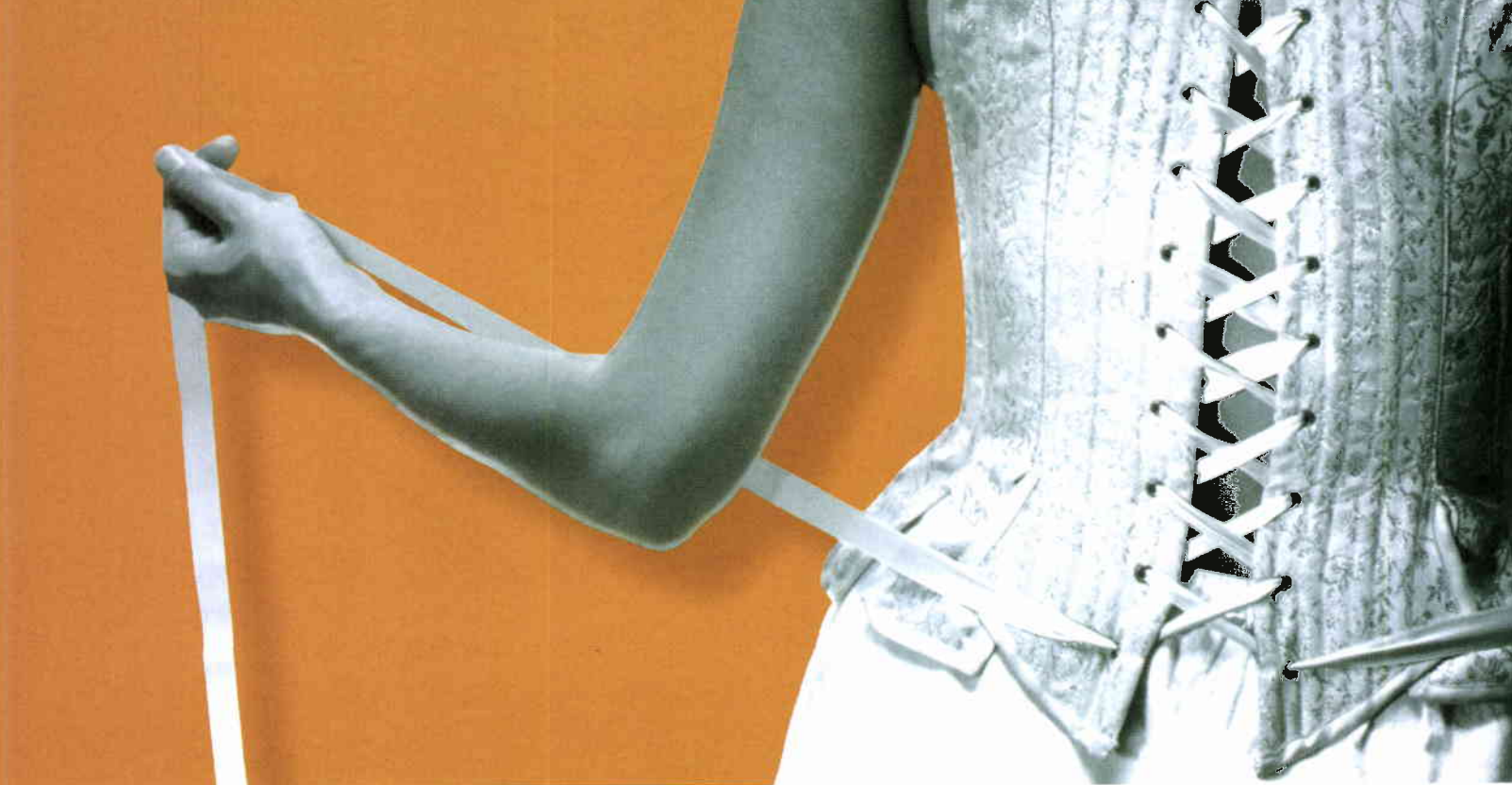
A partir d'ara, les conferències nacionals i internacionals des del seu lloc de treball li sortiran molt més a compte. **I aquest és només el primer pas...**

INFORMI-SE'N DE FRANC TRUCANT AL 900 855 015



retevisión

Per fi hi ha algú al teu costat.



LES HIPOTEQUES QUE OFEGUEN JA HAN PASSAT A LA HISTÒRIA.

HIPOTECA RODONA

LA PRIMERA
HIPOTECA QUE
ET DEIXA RESPIRAR
PERQUÈ NOMÉS TU
EN TRIES LA QUOTA.

- TU** Respiras perquè només tu decideixes quin quota mensual vols pagar cada any.
- TU** Tries entre un mínim i un màxim la quota mensual de la teva hipoteca.
- TU** Pots pagar menys si no vols anar tan ofegat. I així podràs canviar el cotxe o anar de vacances o fer el que tu vulguis.
- TU** Pots pagar més quota i, per tant, desgravaràs més en la Declaració de la Renda, tot reduint el termini de la hipoteca.
- TU** Aconseguiràs fins al 100 % del valor de taxació.
- TU** Tindràs la resposta en 24 hores.



Banca Catalana és el primer Banc que aconsegueix el Certificat Internacional de Qualitat ISO 9002 pels seus préstecs hipotecaris.

PER A MÉS INFORMACIÓ **900 33 22 11**



BANCA CATALANA

Una acurada selecció de fons



per assaborir la millor inversió

Els temps han canviat. La imminent implantació de la Unió Monetària Europea ha comportat importants canvis en els mercats financers i ha afavorit l'aparició de noves oportunitats d'inversió. Aquest nou context implica més complexitat a l'hora de decidir quina és la millor opció d'inversió per als seus estalvis.

Al Banc Sabadell trobarà una àmplia selecció de fons d'inversió i, el que és més important, tot l'assessorament expert i professional perquè d'acord amb les seves preferències i necessitats decideixi quan, com i on invertir els seus estalvis. Informi-se'n a qualsevol oficina del Banc Sabadell.

**Fins ara,
l'únic dret que tenien els hipotecats
era triar les cortines del menjador.**

Però ara té dret a demanar una cosa molt millor que una hipoteca: el Crèdit Total. L'únic que li dona drets i no només obligacions.

• Dret a deixar de pagar si té cap problema.

Si algun mes no pot pagar, no passa res. Amb la Garantia d'Espera certificada per escrit, podrà deixar de pagar durant un període total de 36 mesos (dotze mesos seguits, com a màxim). Sigui quin sigui el motiu (atur, malaltia o qualsevol imprevist) i sense cap pòlissa d'assegurança ni despesa addicional.

• Dret al finançament del 100% de l'habitatge.

Li podem donar fins al 100% del valor del seu habitatge, perquè no hagi de patir per aconseguir l'entrada.

• Dret a reutilitzar els diners que ja ha tornat.

A mesura que retorni els diners, quedaran novament a la seva disposició perquè els utilitzi quan vulgui i per al que vulgui. I al mateix baix interès del Crèdit Total.

Drets i no només obligacions.

Benvinguts a l'euro!



La moneda única ens farà més forts i més
pròspers, ens permetrà sentir-nos més
segurs, garantir el progrés i millorar la
qualitat de vida.

Avui consolidem un vell anhel que ens obre
les portes del futur: la unitat d'Europa.

Els catalans ens hi hem guanyat un lloc.

Benvinguts a l'euro!



El canvi del segle

Pocs temes són de tanta actualitat com el de la millora de la competitivitat del sector públic. L'acceleració del procés d'integració europea a partir de l'1 de gener de 1999 amb la posada en funcionament de la tercera fase de la Unió Econòmica i Monetària i de l'euro, significa per a les administracions públiques un repte decisiu: cal millorar la seva eficiència. En aquesta direcció la millora dels procediments comptables de les administracions esdevé fonamental. El dossier central del número 35 de la *Revista Econòmica de Catalunya* es dedica a analitzar la problemàtica i les perspectives de la Comptabilitat pública. Ha estat coordinat pels professors Antoni Castells i Ignasi Casanovas de la Universitat de Barcelona.

El dossier s'inicia amb un article de Jesús Lizcano Alvarez en el qual inicideix en la necessitat de millorar la informació comptable del sector públic com a mecanisme de perfeccionament de la seva eficiència microeconòmica; l'actual estructura de la informació comptable estaria més influïda per una visió macroeconòmica o de comptabilitat nacional que per una microeconòmica o de naturalesa més empresarial. Segueix una col·laboració de Vicente Montesinos en què contextualitza el procés de reforma del sistema d'informació comptable espanyol i propugna la necessitat d'introduir nous indicadors útils per a la gestió. Lluís Mata i J.M. Portabella tracten en sengles articles la problemàtica de la comptabilitat de l'administració local i autonòmica respectivament. Ferran Termes analitza en el seu article la problemàtica del tractament comptable de l'immobilitzat a l'administració pública. La millora en els instruments d'informació a les administracions públiques espanyoles és tractada en el paper d'Aurelia Valiño, en el qual s'inicideix en els dèficits existents en el camp de la gestió comptable. La comptabilitat comunitària és l'objecte de l'article de Jesús Lázaro que aborda els seus principis i el Pla Comptable de la Comunitat. Finalment la problemàtica de la comptabilitat de l'administració local és analitzada primer en clau comparada per Klaus Lüder i a continuació amb especial incidència en les mitjanes i petites administracions per Josep Abella. En el seu conjunt el dossier agrupa nou articles que creiem que permeten disposar d'una visió actualitzada i crítica d'un dels temes més importants per millorar l'eficiència de la despesa pública a Europa.

El número es compon també de les seccions habituals. En primer lloc a «Revista d'Economia» es presenta un treball de Lans Bovenberg en el qual analitza un dels models de política laboral que més interès ha despertat a Catalunya, el model holandès. Angels Pelegrín per la seva part estudia els motius de localització de la inversió manufacturera japonesa a Espanya els últims anys la qual, com és sabut, s'ha tendit a concentrar a Catalunya.

Clou aquest número de la revista una nota necrològica de Mancur Olson, a càrrec de Jordi Bacaria i Andreas P. Kyriacou, l'habitual relació de tesis doctorals presentades recentment a les universitats catalanes, i la secció de Crítica i Notícia de Llibres, en què Anton Gasol glossa un assaig recent d'Àngel Pes sobre *Catalunya a l'aldea global* i Marisol Rodríguez un treball de Guillem López i Vicente Ortún titulat *Economia i salut. Fonaments i polítiques*.

Entitats col·laboradores



Una anàlisi del creixement de l'ocupació holandesa

LANS BOVENBERG

Economista/CPB

RESUM

Després de documentar el ràpid augment de l'ocupació holandesa, aquest article n'examina les principals raons. Per tant, discuteix l'agenda no completada amb què s'enfronten els responsables polítics holandesos. Per acabar, resumeix les lliçons de l'experiència recent holandesa que poden servir a altres països.

INTRODUCCIÓ

L'economia holandesa ha rebut recentment grans lloances. De fet, l'atenció que han meregut els Països Baixos és deguda no només a la seva presidència de la UE, sinó també als seus bons resultats econòmics, en particular pel que fa a l'ocupació. Fa vint anys els economistes parlaven de la malaltia holandesa. Ara parlen del miracle holandès.

El present article enfoca les tres qüestions següents. Què hi ha darrera del sanejament miraculós de l'economia holandesa? Fins a quin punt el pacient holandès s'ha recuperat de veritat i en què consisteix l'agenda inacabada amb què s'enfronten els responsables polítics holandesos? Què en poden aprendre dels holandesos els altres països de la UE? Abans de passar revisita a aquestes qüestions, examinarem unes quantes dades suplementàries.

ELS DESENVOLUPAMENTS DEL MERCAT DE TREBALL

Ocupació

L'ocupació (en persones) als Països Baixos va créixer en un índex anual d'un 1,4% entre el 1983 i el 1995. La xifra que correspon als 15 països de la UE només va ser del 0,4% (vegeu la figura 1). Si expressem l'ocupació en termes d'hores, el panorama no canvia radicalment; en termes de creixement de l'ocupació, els Països Baixos han superat la resta dels països d'Europa per un marge considerable durant els darrers 15 anys (vegeu la figura 2).

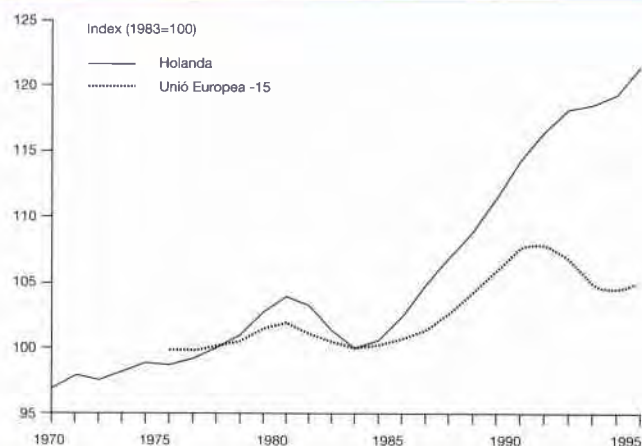
Aquest creixement de l'ocupació reflecteix un ràpid augment de l'oferta de mà d'obra durant el mateix període. Dos factors principals van reforçar l'oferta de mà d'obra holandesa: un creixement relativament ràpid de la població i la recuperació progressiva de la baixa participació de la mà d'obra femenina respecte a la mitjana europea (vegeu la figura 3).

Malgrat aquesta ràpida expansió de l'oferta de mà d'obra, va disminuir considerablement la desocupació (mesurada d'una forma comparativa a nivell internacional, és a dir, mitjançant el nombre de persones que cerquen feina de manera activa i que estan disposades a posar-se a treballar en un termini de dues setmanes). La figura 4 il·lustra la recuperació dels resultats relatius holandesos al si de la UE. El 1983, l'índex d'atur holandès era del 12% i superava el mateix índex als altres països de la UE en més de 2 punts. En canvi, l'any 1996 l'índex de desocupació era del 6,5 %, és a dir, un 4 % menys que el de la UE. La taxa d'atur de la UE era més alta que no pas l'any 1983. L'índex d'atur holandès gairebé va ser reduït a la meitat entre el 1983 i el 1996 i ara s'apropa de l'índex d'atur dels Estats Units.

1. Aquest article es basa en una contribució a la Taula Rodona sobre Política Econòmica del Centre for Economic Policy Research (CEPR) celebrada a Amsterdam el dia 12 de maig de 1997.

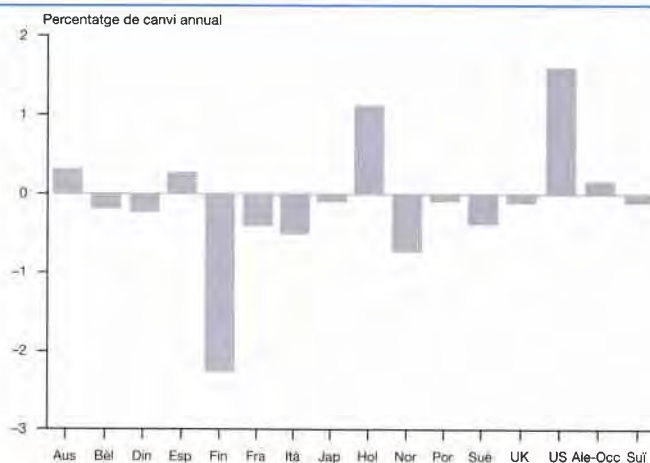
L'autor vol agrair a dos àrbitres i a nombrosos col·legues els comentaris sobre aquest paper. En particular a Hans Roodenburg, Marc Pomp, Adri den Ouden, Rudy Douven, Maya Verhoeve i Erwin Zijlman han tingut un paper rellevant en aquest article. Per descomptat l'autor roman responsable dels possibles errors. L'article és traducció de l'original publicat en llengua anglesa al CPB report 97/2. Agraïm el permís concedit per a la seva publicació en llengua catalana.

FIGURA 1
OCUPACIÓ EN PERSONES



Font: Wildcat, CPB

FIGURA 2
CREIXEMENT DE LES HORES TOTALS TREBALLADES (1984-1994)



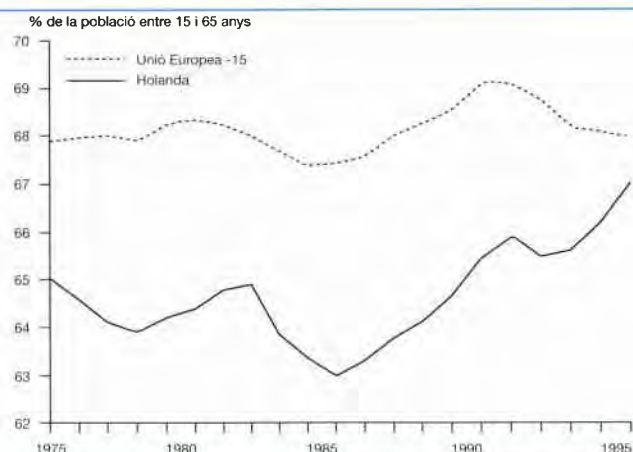
Font: Maddison, 1991, 1995; Pilat, DIW; CPB

Costos laborals

El ràpid creixement de l'ocupació a Holanda es va veure afavorit per la moderació salarial. Mentre que els costos laborals unitaris de la indústria holandesa van romandre constants durant els darrers quinze anys, els costos laborals unitaris alemanys durant aquest període van augmentar en una mitjana d'un 2,5% anual (vegeu la figura 5).

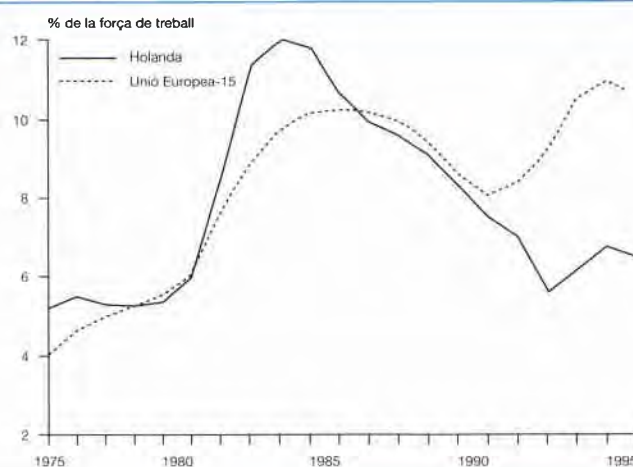
La moderació salarial va afavorir l'ocupació mitjançant tres vies. En primer lloc, va restablir la rendibilitat dels negocis i va crear l'espai i els incentius per augmentar les inversions (vegeu la figura 6). La part dels ingressos laborals en els ingressos empresarials nets va disminuir del 95% (1981) al 83% en els darrers anys. En segon lloc, va millorar la posició competitiva als mercats mundials (vegeu la figura 7), fent augmentar les exportacions netes. En tercer lloc, va fer que el creixement impliqués més mà d'obra. De fet, el creixement de la productivitat laboral per hora era més lent que als altres països europeus. Tot i això, atès l'augment de l'ocupació en ho-

FIGURA 3
POBLACIÓ ACTIVA



Font: Wildcat, CPB

FIGURA 4
ÍNDEX DE DESOCUPACIÓ (1975-1995)



Font: Wildcat, CPB

res, el creixement del PIB per habitant va superar el dels altres Estats membres de la UE (vegeu la taula 1). En termes del PIB per habitant (paritat del poder adquisitiu), Holanda, que ara ocupa el 7è lloc de la UE, havia davallat a l'11è el 1988 (vegeu la figura 8).

L'experiència recent holandesa subministra evidència de l'eficàcia de la moderació salarial a l'hora d'estimular l'ocupació. La Taula 2 il·lustra que durant els períodes 1973-1982 i 1983-1996 el creixement de la demanda mundial va ser similar. Tanmateix, els resultats holandesos van ser molt millors durant el darrer període. El principal factor que explica la millora dels resultats de l'ocupació durant el període 1983-1996 és la moderació salarial.

FACTORS QUE EXPLIQUEN EL RECENT AUGMENT DE L'OCUPACIÓ

Una crisi profunda

Al principi dels anys vuitanta, l'economia holandesa es trobava en una situació desastrosa. El dèficit fiscal havia pujat i assolit nivells insòlits, unes dues terceres parts del PIB es gasta-

TAULA 1
HORES PER TREBALLADOR I OCUPACIÓ/POBLACIÓ, 1982-1995

	UE4	HOLANDA
% variació anual		
PIB per habitant	1,85	2,02
PIB per hora treballada	3,77	2,60
Hores per treballador	-1,79	-1,06
Ocupació/població	-0,06	0,60

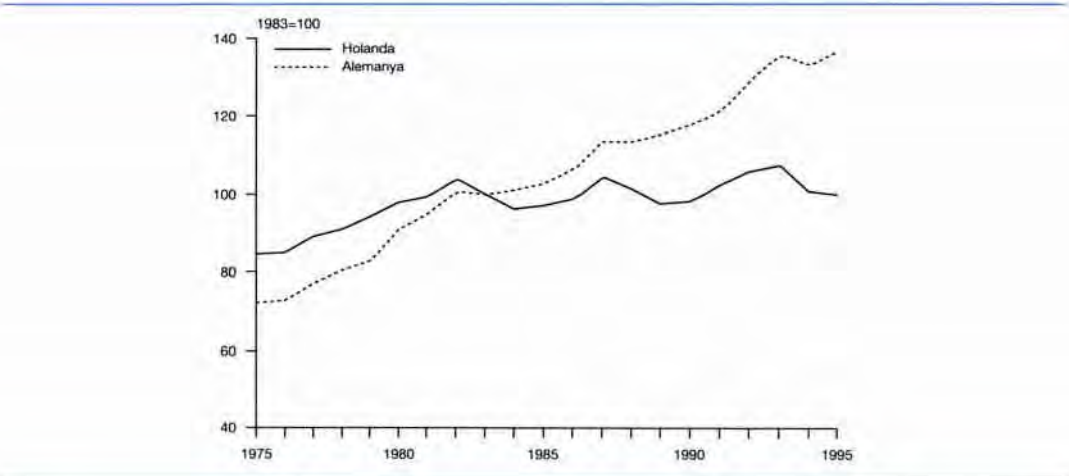
Fonts: CPB: Wildcat (CEP97), llevat de les hores per treballador: Oficina d'Estadístiques Laborals

TAULA 2
COMERÇ MUNDIAL, OCUPACIÓ I COSTOS LABORALS, 1973-1996

	1973-1982	1983-1996
% variació anual		
Comerç mundial*	4,7	5,3
Ocupació		
- hores	-1,6	0,9
- persones	-0,8	1,4
Producció	1,9	3,0
Costos laborals reals	3,8	0,8
Canvis absoluts anuals de nivell (x 1000)		
Creixement de l'ocupació		
- anys de treball	-33	50
- persones	-31	55
Remuneració dels assalariats sobre valor afegit (%)	1,2	-0,8

*Importacions mundials, excloent-hi l'energia, ponderat respecte a la geografia mundial i ventall de productes holandesos.
Font: CPB: Wildcat (versió CEP97)

FIGURA 5
COSTOS LABORALS UNITARIS. INDÚSTRIA

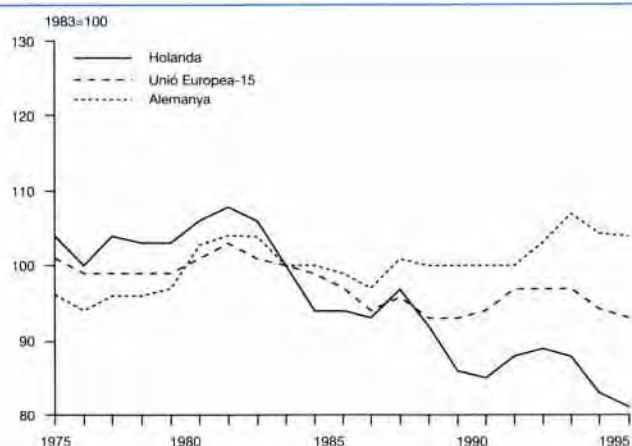


Font: Wildcat, CPB

ven o redistribuïen pel govern, les contribucions a les taxes i la seguretat social representaven prop de la meitat del PIB (vegeu la figura 9), la rendibilitat dels negocis i les inversions havia caigut catastròficament, i de cada deu persones ocupades unes vuit rebien subsidis estatals (vegeu la figura 10). A més, el PIB per habitant havia augmentat molt més a poc a poc que en altres països de la UE (vegeu la figura 8).

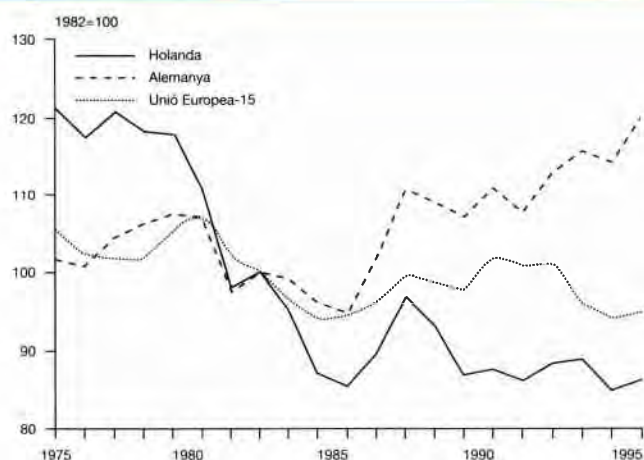
Per tal d'entendre els orígens de la crisi, hauríem de remuntar-nos als anys seixanta, quan l'Estat del benestar experimentava una expansió considerable i un ràpid creixement dels salaris erosionava la rendibilitat. Addicionalment, els Països Baixos, com tots els països de l'OCDE, patia «estanflació» com a resultat de l'augment del preu del petroli a principis dels setanta. En un

FIGURA 6
INGRESSOS DEL TREBALL, INDÚSTRIA



Font: Wildcat, CPB

FIGURA 7
COSTOS LABORALS UNITARIS, COMPARATS AMB ELS COMPETIDORS

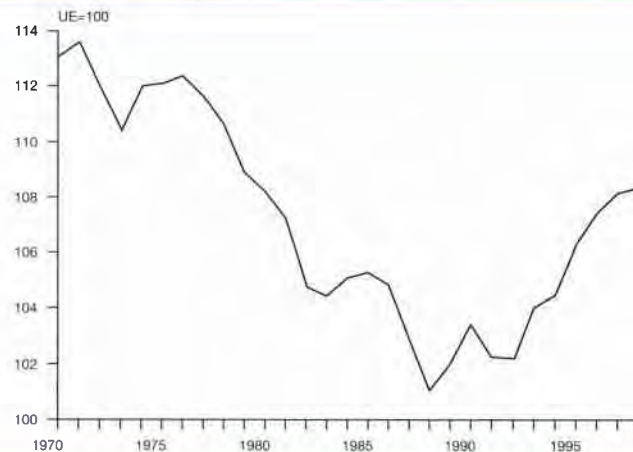


Font: Wildcat, CPB

principi, el govern holandès va tractar de gestionar la crisi econòmica mitjançant polítiques expansives i de creació d'ocupació en el sector públic. La ràpida expansió del sector públic va ser finançada amb ingressos més alts pel gas natural, un augment d'impostos i primes, i també amb una expansió del dèficit fiscal (vegeu la figura 9). Alhora, unes prestacions generoses combinades amb controls administratius menys estrictes van permetre als empresaris i sindicats integrar els treballadors menys productius i sobrants dins els plans de seguretat social amb prestacions sense suficients provisions, com ara el pla per a discapacitats (vegeu la figura 10). Per tant, l'estancament i el consegüent declivi de l'ocupació en el sector privat no van donar lloc a un ràpid augment de la desocupació.

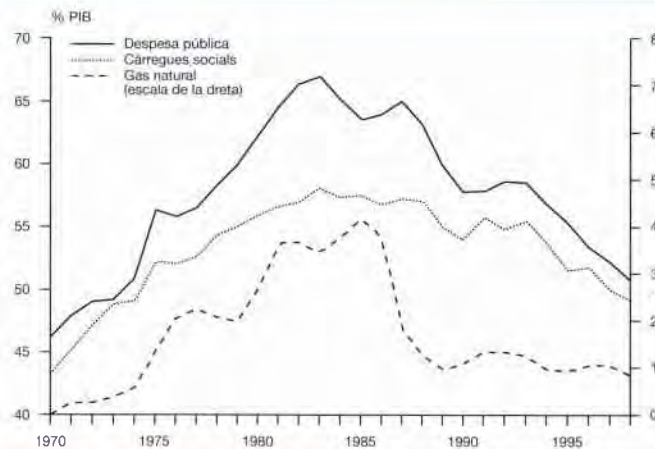
Quan, a finals dels setanta, la segona crisi del petroli va atacar l'economia, els responsables polítics holandesos havien perdut tot el marge per a les polítiques expansionistes. El dèficit fiscal s'apropava al 10% del PIB, la qual cosa va provocar una explosió del deute públic respecte a l'índex del PIB. Simultàniament, l'economia holandesa estava atrapada en un cercle viciós de menys ocupació i més exigències a l'Estat del benestar. En pujar el cost laboral, els incentius

FIGURA 8
PIB PER HABITANT HOLANDES (PARITAT'S DEL PODER ADQUISITIU) EN TERMES DE PIB PER HABITANT A LA UE, 1970-1998*



*1996-1998: Estimacions CPB
Font: OCDE, National Accounts, annexes principals, vol I, edició 1997.

FIGURA 9
FINANCES PÚBLIQUES, 1970-1998*



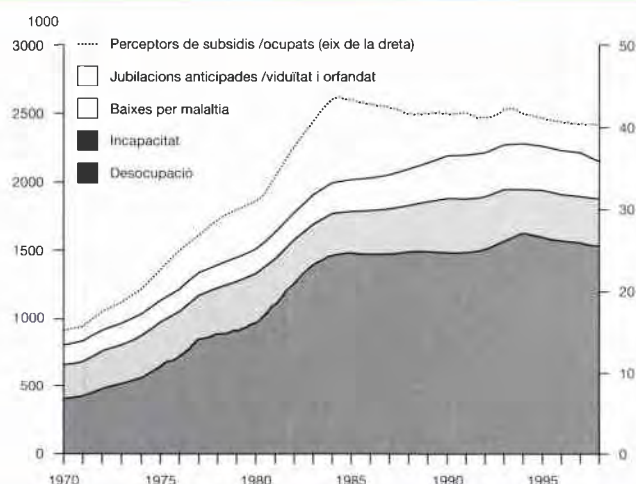
*1997 i 1998: estimacions
Font: CPB

més alts feien caure l'ocupació. Mentre que l'Estat del benestar actuava com a «hamaca social», els xocs macroeconòmics adversos del setanta feien trontollar la viabilitat del sistema.

A principis dels vuitanta, amb l'explosió de l'atur, la necessitat d'adoptar mesures dràstiques va esdevenir més evident. En prendre aquestes mesures (vegeu més endavant), el primer govern Lubbers, que va arribar al poder l'any 1982, no va negociar amb els interlocutors socials, és a dir amb els sindicats i els empresaris. De fet, el tipus de relació entre el govern i els interlocutors socials va passar de les negociacions amb concessions mútues, com ara les reduccions d'impostos a canvi de moderació salarial, al desenvolupament d'orientacions polítiques comunes, com ara un bon funcionament de l'ocupació. D'aquesta manera, les responsabilitats del govern i dels interlocutors socials van quedar més ben definides.

Els interlocutors socials van concloure amb èxit un cert nombre d'acords bilaterals als vuitanta i noranta, incloent-hi recomanacions qualitatives no vinculants sobre temes específics.

FIGURA 10
NOMBRE DE BENEFICIARIS DE SUBSIDIS DE MENYS DE 65 ANYS



*Excloent hi jubilació (anticipada)
Font: CPB

Aquests acords s'oposen als intents fallits d'arribar a «acords socials» detallats dels anys setanta. Les organitzacions centrals creen directrius i acords amplis, però aquestes directrius s'apliquen en realitat a una escala més descentralitzada i sectorial. Per exemple, les negociacions salarials actuals es duen a terme a escala sectorial. Aquesta barreja de negociacions centralitzades i descentralitzades ha estat molt útil per a Holanda durant els darrers quinze anys.

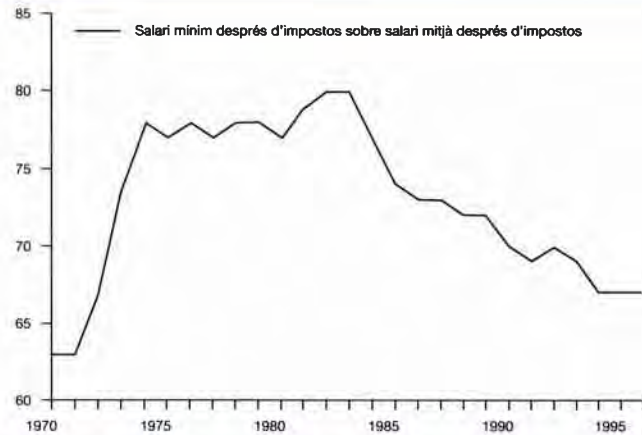
La moderació salarial va ser facilitada per un acord entre els interlocutors socials l'any 1982. De bon començament, el principal factor darrera la moderació salarial va ser la feble posició negociadora dels treballadors organitzats per raó del ràpid augment de la desocupació. Més tard, els resultats positius de la moderació salarial van reforçar la confiança que despertava aquesta revisada economia concertada. Per tant, en comparació amb altres països de la UE, els Països Baixos van començar abans el procés reformador perquè van haver d'enfrontar-se a una crisi profunda en un període relativament precoç.

Política fiscal

En un principi, el govern va donar suport a la moderació salarial retallant les despeses, la qual cosa va donar lloc a índexs de substitució més baixos per als subsidis socials. Entre altres coses, el govern va trencar el lligam entre els salaris del sector públic i els subsidis socials amb els salaris del sector privat. Per tant, en lloc de seguir passivament els salaris del sector privat, el govern va establir una relació entre els salaris del sector públic i els subsidis socials, els salaris del sector públic i els subsidis socials, la qual cosa va afectar els salaris privats. Els subsidis socials garantits van ser retallats del 80% al 70% dels salaris bruts. A més, el salari mínim, a què va lligat el subsidi d'atur mínim, va ser congelat en termes nominals durant un cert nombre d'anys. Això va reduir el salari mínim net del 80% (1981) al 67% (1996), aproximadament (vegeu la figura 11). A més, els beneficis fiscals del treball van augmentar. Per fi, els salaris mínims per als joves es van reduir considerablement.

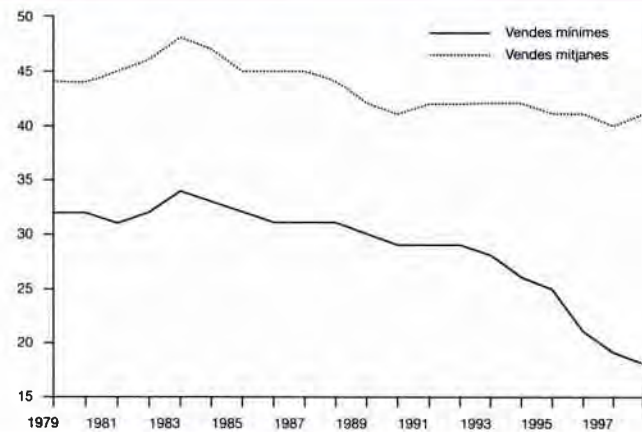
La despesa pública respecte a l'índex del PIB va disminuir del 67% (1983), una taxa que superava la mitjana comunitària en aquell moment de més de 10 punts, al 54% (1996), més a prop de la mitjana comunitària. Inicialment, el govern va emprar les retallades de la despesa per tal de reduir el dèficit fiscal en lloc de la pressió fiscal (vegeu la figura 9). Els objectius fixos per a la reducció del dèficit van esdevenir la principal orientació de la política fiscal durant els anys

FIGURA 11
SALARI MÍNIM



Font: CPB

FIGURA 12
PRESSIÓ FISCAL MITJANA, 1979-1998*



*1997 i 1998: estimacions
Font: CPB

vuitanta. L'experiència holandesa ens mostra, doncs, que la reducció del dèficit pot ser compatible amb el creixement de l'ocupació.

Des que el dèficit es va reduir considerablement a començament dels noranta, el govern va poder donar suport a la moderació salarial mitjançant reduccions importants de la pressió fiscal. Els darrers anys, el govern ha reduït considerablement la base fiscal per als ingressos mínims (vegeu la figura 12). Aquesta reducció es va fer per tal d'estimular l'ocupació del treballadors menys qualificats.

Seguretat social

Es va tardar molt no solament a controlar les finances públiques, sinó també a trencar el cercle viciós de l'augment de l'atur. La ratio dels que sol·licitaven subsidis de la seguretat social respecte als assalariats va romandre més o menys constant entre el 1983 i el 1995 malgrat l'augment de l'ocupació. Només als darrers anys ha estat possible establitzar el nombre de beneficia-

ris de la seguretat social i la proporció dels beneficiaris de la seguretat social ha començat a baixar. La retallada de subsidis no havia aconseguit reduir el nombre de beneficiaris (vegeu la figura 10), atès que, en part, s'havien fet acords suplementaris en convenis laborals col·lectius per compensar la retallada dels subsidis per desocupació, discapacitat i malaltia.

Durant els anys noranta, els criteris d'eligibilitat per rebre subsidis socials van ser restringits. L'any 1993, la definició legal del treball computable va ser ampliada dins el pla de discapacitació. Si bé amb ingressos escassos es tenia dret a subsidi, les persones que abans haurien rebut subsidis complets ara només en reben de parcials. Alhora, el govern va reduir el marge de les organitzacions executives donant criteris específics per tal de determinar la discapacitat i el poder de guany residual. El 1994 es va llançar un programa per a les persones que demanaven subsidis.

Més recentment, la seguretat social ha estat reformada en profunditat mitjançant la introducció de la competència en l'assegurança d'invalidesa i la privatització de l'assegurança de malaltia. Aquestes reformes presenten dos objectius fonamentals relacionats entre ells. En primer lloc, la competència garanteix que les contribucions s'ajustin de prop als riscos actuàrials, per tant, els empresaris s'enfronten directament als costos i beneficis de les seves accions pel que fa als riscos esmentats. Ja no poden traslladar els costos del seu comportament cap a un *pool* col·lectiu. Això facilita als empresaris la reducció dels riscos millorant les condicions laborals i retallant els beneficis suplementaris. En segon lloc, s'espera que la introducció de la competència aportí guanys eficaços en l'aplicació i l'administració de l'assegurança. Els asseguradors privats i els administradors públics s'enfronten amb un major nombre d'incentius per revaloritzar els malalts i els discapacitats. Les organitzacions que tenen més èxit a prevenir i encoratjar la revalorització i la reintegració poden explotar-ho com a avantatge competitiu.

La flexibilitat del mercat de treball

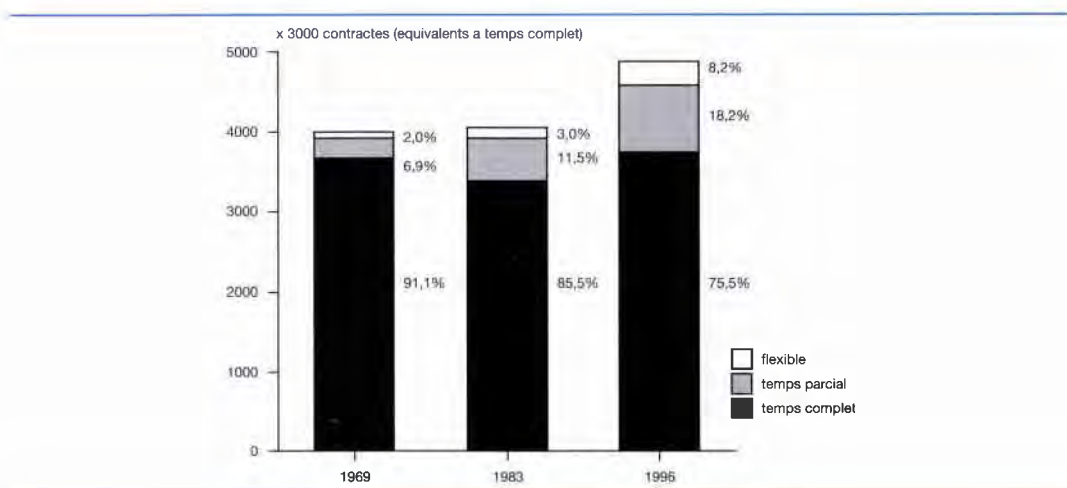
Un altre factor primordial que explica el creixement de l'ocupació (i la moderació salarial) és l'augment dels treballs flexibles i a temps parcial. Aquest tipus de llocs de treballs representa la major part (tres quartes parts) del creixement de l'ocupació des del 1983 (vegeu la figura 13). Durant el període 1983-1993, la major part del creixement va correspondre als treballs a temps parcial. Més recentment, els contractes flexibles van començar a augmentar més ràpidament. Actualment, més del 40% dels treballadors holandesos tenen un contracte flexible (12%) o un contracte a temps parcial (30%).

Un contracte flexible té una durada determinada (termini fix) o un nombre variable d'hores de treball. Especialment, el treball a través de les empreses d'ocupació va augmentar molt aquests darrers anys (fins al 3,5% de les hores treballades). Els empresaris holandesos fan un ús més extensiu de les empreses de treball temporal que cap altre país de la UE. De forma més general, els empresaris utilitzen cada cop més contractes flexibles per tal d'evitar la protecció del treball, per tal de seleccionar nous treballadors, i satisfer la necessitat de flexibilitat. Les reglamentacions que restringeixen l'ús dels contractes flexibles són força liberals a Holanda.

El treball a temps parcial també augmenta la flexibilitat del temps de treball pel que fa a les fluctuacions regulars de les càrregues laborals. A més, satisfà les necessitats dels pares que tenen fills petits i que volen entrar al mercat laboral. Per consegüent, donat que es facilita l'accés de les dones al mercat laboral (i s'explota la seva oferta latent de mà d'obra), el treball a temps parcial ha fet que els índexs de participació, especialment de les dones més joves i d'edat mitjana, poguessin assolir els índexs europeus. La proporció de feines a temps parcial del 30% és el doble de la mitjana comunitària.

La coincidència entre les necessitats dels empresaris i dels assalariats en el cas del treball a temps parcial ilustra el principi on les dues parts hi guanyen o, dit d'una altra manera, posa en relleu que l'augment de flexibilitat pot beneficiar no solament l'empresari, sinó també el treballador. Quan les preferències dels assalariats esdevenen més heterogènies i variables, els acords laborals flexibles i orientats al mercat poden adaptar-se a les necessitats individuals dels assala-

FIGURA 13
CONTRACTES FIXOS I FLEXIBLES, TREBALLADORS



Font: Wildcat, CPB

riats. En el mateix sentit, en comptes de basar-se en una reducció uniforme de la setmana laboral, els sindicats i els treballadors han començat fa poc a cercar solucions que permeten als treballadors individuals i als assalariats de trobar mesures fetes a mida. Pel que fa a la selecció de l'edat de jubilació, els sindicats i els treballadors també cerquen aquestes mesures individualitzades que satisfan les preferències sobre la base de preus equitatius des del punt de vista actuarial.

El treball flexible i a temps parcial contribueix a aconseguir bons resultats ocupacionals a través d'altres canals. En primer lloc, manté la gent (sobre tot els joves) en contacte amb el mercat laboral, protegint-ne així el seu capital humà i les seves aptituds per al treball. Això, com també un millor accés al mercat laboral, augmenta l'oferta de mà d'obra, la fa més efectiva, i subministra una millor assegurança contra el risc del capital humà.

En segon lloc, un mercat laboral més flexible és compatible amb la necessitat d'individualitzar les innovacions tecnològiques i organitzatives que exigeixen més flexibilitat. Per la mateixa raó, el Govern holandès ha iniciat un procés de desregulació dels mercats de mercaderies i serveis. Les polítiques de desregulació del mercats laboral, de mercaderies i de serveis es reforcen mútuament.

L'AGENDA INACABADA

Un cop analitzat l'impressionant vessant del model holandès, és hora de mirar l'altra cara de la moneda. L'economia holandesa encara s'enfronta amb una llarga agenda inacabada.

L'accés al treball per part dels grups vulnerables

La major part del creixement de l'ocupació dels darrers anys ha beneficiat les persones que no depenien dels subsidis socials (com ara les parelles dels caps de família i dels joves que no tenen un currículum laboral suficient per ser elegibles per als subsidis). La reducció recent de la proporció entre els beneficiaris dels subsidis i l'ocupació s'ha assolit mitjançant un augment de l'ocupació i no pas una disminució del nombre dels destinataris dels subsidis.

Els destinataris dels subsidis encara semblen tenir un accés ben limitat a l'ocupació. Això queda reflectit en la gran proporció dels desocupats de llarga durada dins l'ocupació global. Mentre que els índexs d'atur d'Holanda i dels Estats Units actualment són molt similars, la incidència de l'atur de llarga durada és molt més alta a Holanda (vegeu la taula 3). En efecte, pel que fa a l'atur de llarga durada i al baix accés dels treballadors vulnerables sense aptituds vendi-

TAULA 3
DESOCUPACIÓ DE LLARGA DURADA A DIFERENTS PAÏSOS

	1985	1990	1995
% de la desocupació			
Holanda	58,8	47,1	46,7
Alemanya	53,7	45,7	48,7
Unió Europea	54,6	51,0	49,2
Estats Units	9,5	5,6	9,7

Fonts: Estats Units: OIECD «Employment Outlook 1996»

Altres països: Comissió Europea «Employment in Europe 1996»

bles, el mercat laboral holandès és molt més europeu que no pas americà. Així doncs, els holandesos no han estat capaços de reconciliar alts índexs de subsidis per als grups necessitats amb altes taxes d'ocupació per a aquests grups.

La reducció de l'alta inactivitat (en persones)

La xifra actual d'ocupació del 7% no té en compte el nivell global de l'atur holandès. L'atur definit en un sentit ampli, incloent-hi l'atur ocult, fàcilment podria superar el 20%. En particular, el nombre de persones que reben subsidis d'atur és un 75% més alt que no pas el nombre de desocupats que cerquen un lloc de treball de manera activa. Un gran nombre dels que reben subsidis sense buscar feina té més de 57 anys i mig, una edat a partir de la qual no han de buscar feina per ser elegibles per als subsidis d'atur. Simultàniament, a més del treballadors descoratjats i dels treballadors que treballen a temps parcial encara que no ho vulguin, sembla que un nombre considerable de persones que es reclamen discapacitades, formen part de l'atur ocult. De fet, el nombre de persones que reben subsidis per discapacitat és entre tres i quatre vegades superior al dels països veïns. Els plans de discapacitació, desocupació i jubilació anticipada han reduït a nivells baixos l'índex de participació de les persones de 50-64 anys (vegeu la taula 4). La baixa proporció de persones, grans és particularment preocupant si tenim en compte l'envelliment de la població. Una oferta no adient de mà d'obra pot suscitar tensions en el mercat laboral. Aquestes tensions poden reduir la rendibilitat i les inversions, aturant sobtadament el creixement de l'ocupació i posant en moviment l'antic cercle viciós.

El baix índex d'atur pot ser molt bé un signe de feblesa en comptes d'un signe de força ja que indica que, entre els beneficiaris dels subsidis, poca gent cerca feina. En realitat, l'èxit de l'economia holandesa no s'ha de jutjar a partir de la taxa d'atur, sinó de com utilitza el capital humà de la seva població. Pel que fa a aquest punt, els holandesos encara han de recórrer un llarg camí.

L'ús del capital humà

És possible augmentar l'oferta de mà d'obra a través de quatre vies. Primer, activant les persones beneficiàries de subsidis; segon, pujant l'edat real de la jubilació; tercer, augmentant la productivitat laboral mitjançant l'augment de l'acumulació del capital humà per treballador; i quart, augmentant la mitjana d'hores treballades per treballador.

TAULA 4
OCUPACIÓ EN PERSONES DE DIFERENTS GRUPS D'EDAT, 1995

EDAT	HOLANDA	EUROPA DELS 15	ALEMANYA	REGNE UNIT	FRANÇA
en % de la població					
25-49	75,9	74,3	77,7	77,8	77,8
50-64	42,0	46,6	50,0	57,0	43,3
25-64	66,6	65,4	67,9	71,6	67,9

Font: Eurostat, Labor Force Survey, 1995

1. *L'activació de les persones que demanen subsidis*

El primer repte fonamental per a l'economia holandesa a les properes dècades serà d'activar l'oferta de mà d'obra latent que està tancada en plans de seguretat social i augmentar l'accés al treball per als grups vulnerables. Cada vegada més, els desenvolupaments tecnològics i organitzatius posen en perill els individus vulnerables amb poques aptituds vendibles.

Per tal d'impedir la dependència a llarg termini i l'exclusió social, el Govern hauria de passar d'un suport passiu a un suport actiu per reforçar la capacitat de guany, les aptituds, la capacitat d'adaptació, i la capacitat d'ocupar individus vulnerables. D'aquesta manera, és possible emprar transferències condicionals fonamentades en el principi de la transacció (és a dir, equilibrant la pastanaga dels beneficis amb el bastó de determinades obligacions) per detectar els sol·licitants, alleugerint així el *moral hazard*. A més, les transferències en espècie poden donar suport a les activitats (com ara la formació, l'ocupació a prova no remunerada, el treball comunitari) que encoratjin la reinserció laboral. En aquest moment, els subsidis salarials per contractar aturats de llarga durada ja s'estan emprant com una forma particular de subsidis en espècie. A més d'estimular i reforçar l'oferta, els impostos més baixos pels treballadors menys qualificats poden contribuir a augmentar la demanda. El mateix també és vàlid per a la desregulació dels sectors protegits.

Un canvi cap a polítiques més actives que impliquin beneficis condicionals i en espècie exigeix solucions individualitzades implementades per una administració descentralitzada de les prestacions socials, que exploti aquest avantatge de la informació sobre les circumstàncies individuals.

2. *Eleva l'edat real de la jubilació*

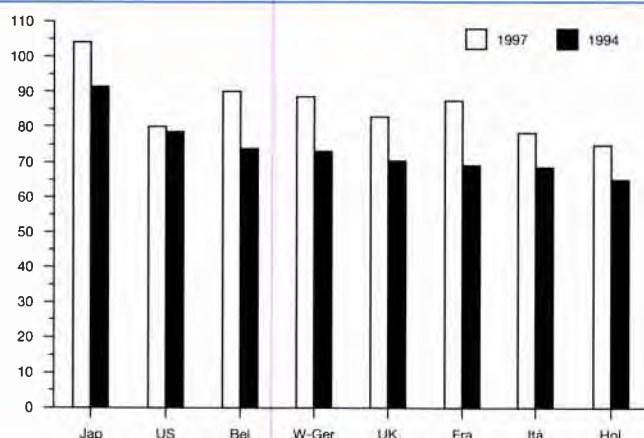
Un altre canal que també serveix per augmentar l'oferta de mà d'obra és elevar l'edat mitjana real de jubilació. L'edat de jubilació actualment és inferior als 60 anys a Holanda. Això també exigeix una barreja d'eines per part de la demanda i de l'oferta. A més, l'aprenentatge durant tota la vida hauria d'augmentar la capacitat d'ocupació dels treballadors més grans mitjançant l'augment de la seva capacitat d'aprenentatge i adaptació. Per part de la demanda, els empresaris poden ser encoratjats a ocupar persones grans no solament augmentant-ne les aptituds, sinó també reduint-ne els costos laborals. Per assolir-ho, es pot tornar a considerar plans salarials relacionats amb l'edat de manera que els salaris s'ajustin millor als nivells individuals de producció.

Per part de la demanda, els plans de jubilació anticipada haurien de ser equitatius des del punt de vista actuarial per tal de facilitar decisions eficaces de jubilar-se. Donat que la gent esdevé més flexible, és més important que s'enfrontin a unes estructures d'incentius adients. A més, una mesura de l'elevació de l'edat de jubilació real pot ajudar a augmentar l'edat de jubilació real allargant l'horitzó de planificació dels treballadors.

3. *La inversió en capital humà*

L'augment de la intensitat de coneixement de la producció exigeix incrementar l'acumulació de capital humà. D'altra banda, l'increment del capital humà pot alleugerir la manca de treball a mesura que augmenta la població. L'increment de la capacitat d'aprenentatge també augmenta la flexibilitat de les persones. Fins ara, un nombre relativament petit de treballadors flexibles assumeix la càrrega de la necessitat d'augmentar la flexibilitat del mercat laboral. En el futur, el nucli del mercat laboral (els *insiders*) també hauran d'esdevenir més flexibles, fins i tot si els treballadors no canvien d'empresa. Això ajudarà a reduir la dicotomia entre els dos segments del mercat de treball. Com hem dit abans, l'aprenentatge durant tota la vida pot ajudar a assegurar el fet que el capital humà duri més temps, la qual cosa farà elevar l'edat real de jubilació. Existeixen diferents arguments que donen suport a un augment de les inversions no només en els grups vulnerables (vegeu més amunt), sinó en la població en general. L'establiment dels acords institucionals que faciliten les inversions en persones en un mercat laboral

FIGURA 14
ÍNDE X DE PARTICIPACIÓ EN HORES: HORES TREBALLADES REALMENT/HORES POTENCIALS ANUALS*



*Hores potencials anuals: mà d'obra en persones *48 setmanes *40 hores
Font: Maddison, 1991, 1995; Pilat, 1996; DIW, CPB

TAULA 5
HORES DE TREBALL, 1994

	ESTATS UNITS	REGNE UNIT	ALEMANYA OCCIDENTAL	HOLANDA	SUECIA
en hores anuals					
Per treballador	1.599	1.531	1.592	1.329	1.490
Per habitant	749	654	663	567	715

Font: DIW, CPB; Pilat, 1996

cada cop més flexible és un dels grans reptes que haurà d'afrontar l'economia holandesa durant els propers anys.

4. L'augment de les hores treballades

El nombre d'hores treballades per holandès és inferior als estàndards (vegeu la taula 5). Per tant, l'índex de participació en hores encara és baix (vegeu la figura 14). Per tal d'encoratjar la mà d'obra i d'afavorir la base imposable del govern, caldria reduir més la pressió fiscal global. Una pressió fiscal inferior reconciliaria, per una banda, la necessitat d'augmentar l'accés al treball poc qualificat reduint els impostos sobre ingressos més baixos i, per altra banda, encoratjaria els treballadors a augmentar les seves hores laborals reduint els índexs de taxes marginals. En efecte, donat que els individus esdevenen més flexibles en seleccionar les seves hores laborals, els alts índexs de taxes fiscals marginals causen més distorsió. En aquest sentit, uns índexs fiscals marginals més baixos podrien ajudar a facilitar més expansió de l'oferta de mà d'obra femenina. Encara hi ha un espai considerable per augmentar l'índex de participació de les dones, sobretot pel que fa al nombre d'hores. La informació subministrada pels estudis indica que nombroses dones voldrien treballar més hores. Les instal·lacions d'escoles bressols facilitarien aquest procés.

LES LLIÇONS DEL MODEL HOLANDÈS

El trencament del cercle viciós

L'experiència holandesa mostra la importància d'haver trencat el cercle viciós de l'augment de la inactivitat, més altes de les despeses de seguretat social, més altes cotitzacions, més

altes dels costos laborals i de reduccions de l'ocupació. Si es deixa que el cercle viciós existeixi durant un període llarg, deixa un nucli de desocupats de llarga durada i de beneficiaris dels subsidis que depenen dels subsidis variables de la seguretat social. Per consegüent, es tarda molt a trencar el cercle viciós.

La protecció de la rendibilitat

La part de la rendibilitat en els ingressos empresarials és un punt important per determinar els nivells salarials adients. Si la rendibilitat és baixa, la moderació salarial és una eina important per augmentar l'ocupació. La moderació salarial també és una eina per afavorir l'ocupació.

És la moderació salarial també una eina important per estimular l'ocupació en els països més grans de la UE o donarà lloc a una crisi? El model mundial del CPB (WEB) suggereix que la moderació salarial també pot ser eficaç a un país més gran. Les simulacions fetes amb aquest model mostren que la moderació salarial, associada a un declivi de l'índex natural de l'ocupació, no genera molta demanda estrangera en una economia gran que depèn menys del comerç estranger. Tanmateix, la moderació salarial és eficaç per afavorir la demanda nacional a través de les vies de la davallada de les taxes d'interès, la disminució de la inflació, l'augment de la rendibilitat i, eventualment, l'augment dels salariatats. En efecte, mentre que la política monetària de Holanda va lligada a la política de tipus de canvi fixos respecte al marc alemany, la moderació salarial a una gran economia (o a Europa en el seu conjunt) permet que una política monetària més expansionista compensi la contribució més petita de la demanda estrangera. A més, en una economia gran, existeix menys fuga de la demanda per a d'altres economies que no pas a una economia petita oberta. Per tant, una economia gran ha d'absorbir menys pèrdues en termes de comerç per tal d'estimular la demanda.

L'aplicació de reformes institucionals

La moderació salarial ha de rebre el suport d'una reforma institucional que pretengui reduir la taxa natural de l'atur. Això inclou taxes més baixes de substitució, taxes fiscals més baixes, i uns mercats laboral i de valors més flexibles. També inclou estrictes criteris d'el·ligibilitat, com també una administració més eficaç de la seguretat social. El procés de reforma holandesa ha implicat cada cop més canvis fonamentals en les estructures d'incentivació i institucionals. L'èmfasi va passar progressivament de la política macroeconòmica i de les mesures *ad hoc* als canvis fonamentals a les estructures (microeconòmiques) d'incentius. Ara, quan l'activitat està concentrada en grups vulnerables específics, aquestes polítiques microeconòmiques esdevenen més importants.

Els mercats en l'assegurança social

Encara és massa aviat per avaluar les recents reformes orientades cap al mercat pel que fa a les assegurances per discapacitat i malaltia a Holanda. Aquestes reformes probablement subministraran lliçons útils per a altres països que reformin els seus sistemes d'assegurança social. El sistema holandès proposat de discapacitació i malaltia pot ser considerat com una barreja de coordinació a través del control i de la competència. Els beneficis legals són determinats pel procés polític. A més, unes quantes normatives protegeixen la situació dels grups vulnerables. La barreja pragmàtica de control i competència ajuda a explotar els punts forts dels dos mecanismes de coordinació. Alhora, la combinació pragmàtica de directrius àmplies centrals i de l'execució descentralitzada en les relacions industrials ha estat molt útil per a Holanda.

Una barreja pragmàtica

Aquesta barreja pragmàtica il·lustra un principi més ampli. No existeix cap panacea per al problema de la desocupació. Per tant, els països han de fonamentar-se en un seguit més ampli de mesures. L'ús de diferents instruments també és atractiu per motius polítics: els costos i els beneficis es reparteixen entre uns quants grups, protegint la cohesió social. A més, si s'empren

tant la pastanaga com el pal, els governs impedeixen l'alienació de grups específics. Per exemple, per tal de reduir les exigències a la seguretat social per part dels treballadors menys qualificats, el govern pot combinar el pal de la disminució dels subsidis incondicionals per augmentar la mà d'obra, amb la pastanaga de la reducció d'impostos i la desregulació dels sectors protegits destinada a elevar la demanda de treball menys qualificat.

Un mercat laboral flexible

Un mercat laboral flexible pot satisfer les necessitats dels empresaris i dels treballadors. Els desenvolupaments tècnics i organitzatius i una demanda social més heterogènia impliquen més flexibilitat i solucions fetes a mida.

La política fiscal en un marc a mig termini

El present govern ha tret dues lliçons de l'experiència de la política fiscal a finals dels vuitanta i principis dels noranta. En primer lloc, els objectius fixos de reducció del dèficit fiscal que van ser necessaris als vuitanta per reduir el dèficit fiscal excessiu, fan la política tributària força sensible al cicle empresarial. En segon lloc, un programa fiscal fonamentat en una predicció a mig termini de l'economia pot alterar greument el procés pressupostari si el creixement és més lent que previst. Per tal d'evitar problemes en el procés pressupostari i per controlar millor la despesa pública, l'actual govern ha fixat un sostre per a la despesa pública i ha avaluat els ingressos sobre la base d'un escenari econòmic realista. D'aquesta manera, es permet que el dèficit fiscal fluctui amb el cicle econòmic fins a un sostre determinat. Aquestes innovacions han contribuït a aconseguir una política fiscal més previsible i neutra respecte als cicles, creant confiança en el sector privat.

CONCLUSIONS

Existeix el miracle holandès? Com succeeix amb nombrosos miracles, el miracle holandès desapareix en gran mesura quan s'analitza de prop. Tanmateix, l'experiència holandesa ofereix unes quantes lliçons, no solament per als propis holandesos. El canvi de la política macroeconòmica a la política microeconòmica està en plena activitat.

Adaptar les institucions i les estructures d'incentius a les noves tendències emergents ha de ser un procés continu. Les tendències exògenes no solament exigeixen ajustaments, sinó que també les respostes involuntàries endògenes a les polítiques solen fer-se evidents i són enteses totalment després d'un cert temps. La resposta poc adient de la política econòmica holandesa dels setanta als canvis i la reforma persistent i fonamental que es va iniciar a començament dels vuitanta demostren la importància d'avançar les tendències i visions de com funciona l'economia. Les idees econòmiques tenen importància quan són comunicades amb claredat. En anticipar futures tendències, els polítics holandesos poden reconciliar l'estabilitat i la cohesió social amb els ajustos oportuns a les noves circumstàncies. Aquest és el repte continu que es planteja als polítics d'arreu.

Bibliografia

- MADDISON, A. (1991): *Dynamic forces in capitalist development: A long-run comparative view*, Oxford.
MADDISON, A. (1995): *Monitoring the world economy*, Prís, OECD.
PILAT, D. (1996): «Labour productivity levels in OECD countries: Estimates for manufacturing and selected service sectors», Economics department working paper, núm. 169, París.

1. Un cop depurades les dades, el cens total d'empreses japoneses amb manufactura a Espanya és de 53, que en termes d'ocupació representa 19.723 llocs de treball directes, i en vendes 748.990 milions de pessetes l'any 1994. Els qüestionaris complimentats i vàlids han estat en total 33, que suposen un total de 17.748 treballadors directes, i unes vendes de 707.487 milions de pessetes. Aquestes dades representen un ratio de resposta del 62,26 per cent en termes de nombre d'empreses, del 89,99 per cent en termes d'ocupació, i del 94,46 per cent en termes de vendes.

2. A Callejón i Costa es pot trobar una revisió de les noves teories sobre els determinants de localització industrial, i en especial sobre el paper que juguen les economies externes en la localització industrial.

Comportament de la inversió manufacturera japonesa a Espanya: motius de localització

ÀNGELS PELEGRÍN

Economista

L'objectiu d'aquest article és l'estudi de les empreses manufactureres japoneses establertes a Espanya, comparant el seu comportament amb el de la inversió japonesa manufacturera a la resta d'Europa, així com també amb la resta d'inversió estrangera a Espanya. L'anàlisi i comparació se centra en els principals factors que han motivat la inversió, tant a nivell nacional com regional.

Per a l'anàlisi s'ha optat per la realització d'un cens, que recull informació sobre totes les empreses manufactureres establertes fins al març de 1996, i d'un qüestionari, que complementa les dades mitjançant les estadístiques disponibles (Japan External Trade Organization, Conselleria d'Indústria de la Generalitat així com també els directoris de Japaninfo Verlag i de Dun & Bradstreet).¹

MOTIUS DE LOCALITZACIÓ: LOCALITZACIÓ A NIVELL NACIONAL

Hi ha diversos treballs a nivell internacional, tant des del punt de vista teòric com empíric, les anàlisis dels quals tracten d'esbrinar les principals característiques dels països als quals acudeix la inversió exterior directa. Destaquen els estudis de Dunning (1981), Scaperlanda i Balough (1983), Culem (1988), Hood i Young (1990), Graham i Krugman (1992), Krugman (1991), Henderson (1994) i Henderson et al (1995), entre d'altres.²

L'estudi empíric sobre les activitats de les empreses japoneses manufactureres a Espanya analitza diferents factors de localització a nivell nacional que es poden aplegar de la manera següent: 1. Factors relacionats amb el mercat. 2. Factors relacionats amb el cost laboral. 3. Factors relacionats amb l'organització industrial de les empreses japoneses. 4. Incentius i ajuts oficials. El quadre 1 mostra la informació recollida respecte a motivacions a nivell nacional.

1. Factors relacionats amb el mercat. Hood i Young (1979) destaquen que les característiques dels països receptors d'inversió relacionades amb el mercat, com ara la talla, el creixement i el nivell de desenvolupament de la competència local tenen una gran influència en les decisions d'inversió. Aquesta mena de factors afecten especialment els països desenvolupats així com també la formació de mercats comuns.

Així mateix, l'existència de barreres comercials, ja sigui en forma d'aranzels o altres, incideixen en la competència de les exportacions respecte als béns locals en els mercats exteriors, i la inversió exterior directa esdevé una manera d'accedir a aquests mercats competitivament.

En el cas de la inversió japonesa manufacturera a Espanya, la importància que adquireixen els factors relacionats amb el mercat és molt notable, ja que se situen molt per davant de la resta de factors, amb la valoració de mitjana més elevada (al voltant de 6,5 punts).

Entre les motivacions de mercat cal distingir mercat domèstic i mercat europeu. La proporció d'empreses que consideren el mercat europeu com una motivació determinant és semblant a les que consideren el mercat nacional determinant (una mica més del 60 per cent), si bé és superior la proporció d'empreses que consideren l'exportació a la UE com un motiu significatiu (al voltant del 18 per cent), i només per al 3 per cent és un motiu de baixa incidència, la

qual cosa situa l'exportació en primer lloc d'importància. Per últim, si atenem la valoració mitjana de les empreses, l'exportació té una valoració superior (al voltant de 6,94 punts, enfront dels 6,53 per al mercat domèstic), quadre 1.

Tanmateix, dins les motivacions de mercat no sembla afectar massa la possible existència de mesures proteccionistes per part de la UE, ja que al voltant d'un 36,4 per cent de les empreses ni tan sols no l'esmenten (és un factor no incident), de fet entre els distints factors de mercat aquest és el que deté una valoració de mitjana més baixa (al voltant de 4 punts). Per contra, en d'altres estudis, Kume i Totsuka (1991) i JETRO (1992), consideren un factor important l'existència de barreres comercials com a motiu d'inversió, especialment a les indústries ensambladores i processadores. En el nostre cas, les puntuacions estan molt concentrades en els valors externs; com ja s'ha especificat per a un 36,4 per cent no té cap incidència, mentre que per a un 27 per cent constitueix un factor determinant. En aquest sentit és interessant verificar que els sectors que es mostren més sensibilitzats per aquest motiu són el material de transport i el tèxtil, confecció, cuir i calçat, però en cap cas els valors a nivell sectorial arriben a ser determinants.

Per grandària, les empreses grans valoren molt significativament l'exportació a la UE (amb una valoració al voltant de 9 punts de mitjana), mentre que les empreses petites valoren més la possibilitat de desenvolupar el mercat interior. Per sectors, els més interessats en l'exportació a la UE són les indústries metàl·liques i les elèctriques i electròniques, mentre que les empreses de transport, juntament amb la maquinària i equip mecànic, semblen més motivades per preservar el mercat interior.

En la mateixa línia, una enquesta realitzada per l'Ambaixada del Japó a Espanya, el setembre de 1995, a 208 empreses japoneses, amb un ratio de resposta del 60 per cent, van afirmar que els principals motius per invertir eren «la possibilitat de vendre a tot Europa arran de la integració» i «el creixement del mercat espanyol».

Aquests resultats estan en consonància amb els estudis empírics desenvolupats per Molero, Buesa i Casado (1995), per al cas de la inversió manufacturera alemanya, ja que el 85,8 per cent de les empreses enquestades va considerar positiva «la talla i els trets del mercat espanyol». Per contra, no passa el mateix amb els factors determinants de les empreses holandeses (Molero, Buesa i Casado, 1995), on són més importants els factors relacionats amb l'exportació, el cost i aspectes institucionals com incentius impositius, marc legal i ambient social favorables.

El comportament de la inversió japonesa, amb una marcada preferència pels factors de mercat, també és compatible amb la resta de la inversió estrangera agregadament, com ho demostren els estudis duts a terme per Bajo (1991), Egea i López Pueyo (1991a), Bajo i Torres (1992), Bajo i Sosvilla (1992), Martínez Serrano i Myro (1992), principalment.

2. Factors relacionats amb el cost laboral. Les imperfeccions en els mercats de treball, i també els controls a la immigració, redueixen la mobilitat entre els països, la qual cosa pot con-

QUADRE 1
MOTIUS D'INVERSIÓ A NIVELL NACIONAL¹

	NO INCIDÈNCIA	BAIXA INCIDÈNCIA	SIGNIFICATIU	DETERMINANT	N.D.	TOTAL	MITJANA
Preservar mercat	18,2	6,1	12,1	60,6	3,0	100	6,5
Desenvolupar un nou mercat	21,2	15,2	3,0	57,6		100	6,0
Exportar UE	15,2	3,0	18,2	63,6		100	6,9
Evitar proteccionisme UE	36,4	12,2	21,2	27,3	3,0	100	4,0
Menor cost laboral	27,3	15,2	42,4	12,1	3,0	100	3,9
Subministrament empreses japoneses	63,6	6,1	15,2	15,2	3,0	100	2,3
Ajudes oficials	57,6	12,1	18,2	9,1	3,0	100	2,1

1. Base: les 33 empreses de la mostra.
Puntuacions de les empreses: No incidència: 0 punts; Baixa incidència: d'1 a 4 punts; Significatiu: de 5 a 7 punts; Determinant: de 8 a 10 punts.
Font: Elaboració pròpia.

duir a diferències entre els costos salarials reals (Hood i Young, 1979). Particularment, quan la tecnologia i el producte s'estandaritzen, la prioritat passen a ocupar-la els costos, llavors la producció pot ser transferida als països en desenvolupament els costos laborals dels quals són baixos (Vernon, 1966). L'ensamblatge de components electrònics a localitzacions com ara Corea, Singapur i Taiwan constitueixen exemples d'aquest tipus de motivacions.

Així doncs, els costos laborals s'han considerat tradicionalment com un avantatge local que influeix sobre la inversió estrangera a l'hora de triar el seu destí geogràfic, sempre que això no impliqui una menor productivitat.

En el cas de la inversió japonesa manufacturera, els resultats de l'enquesta mostren que els menors costos laborals han suposat una motivació determinant només per al 12 per cent de les empreses, mentre que un 42 per cent ha considerat aquest factor com a significatiu (Quadre 1). Aquest resultat encara adquireix una major transcendència si es té en compte, com veurem a l'apartat següent, que com a motiu de localització a nivell regional la seva importància és encara més petita i en canvi el factor qualitat de la mà d'obra resulta ser el de major valoració.

En el cas de la resta de la IED estrangera a Espanya, els treballs de Bajo (1991), Bajo i Torres (1992), Bajo i Sosvilla (1992), Egea i López Pueyo (1991a), també destaquen aquest aspecte, i en principi no sembla que els costos laborals espanyols hagin constituït un estímul significatiu per a la IED, llevat per a la no manufacturera (Bajo i Sosvilla, 1992),

A Bajo (1991), els costos laborals unitaris apareixen amb un coeficient positiu i significatiu, la qual cosa resulta en principi sorprenent. Això podria ser degut a una forta substitució entre el treball i el capital estrangers. També es pot pensar que el fet que els salaris hagin pujat més els anys que majors fluxos d'IED han entrat en el país podria ser conseqüència d'una major qualificació del treball. Així doncs, la hipòtesi d'associació negativa entre IED i costos salarials seria més pròpia de països receptors amb un nivell de desenvolupament molt distant del país inversor.

En aquest sentit, Egea i López Pueyo (1991a) sostenen que la IED que busca avantatges de mà d'obra barata sol dirigir-se als sectors orientats a l'exportació, intensius en treball no qualificat, els productes dels quals es troben en una fase de maduresa molt avançada, i on els costos laborals són importants per mantenir l'avantatge competitiu, mentre que en el cas de la IED a Espanya, aquesta s'ha dirigit majoritàriament als sectors de demanda forta i de demanda mitjana, on els costos laborals encara no són considerats com un factor d'avantatge competitiu. De fet, Porter assenyala que les empreses multinacionals tendeixen a valorar més l'existència d'una infraestructura i de mà d'obra amb formació adequada, que no pas la dotació de recursos naturals o de mà d'obra barata.

Aquests resultats són confirmats també per Freire (1995), que en la seva recerca sobre la inversió japonesa a Portugal i Espanya troba que els tres factors que constitueixen un major atractiu per a la inversió manufacturera japonesa estan relacionats amb el mercat, els costos laborals i la qualitat dels treballadors. L'accessibilitat de mà d'obra de bona qualitat és una condició necessària per a la inversió, ja que aquest factor es considera indispensable del sistema industrial japonès. Espanya i Portugal reflecteixen la combinació d'accessibilitat a mà d'obra de qualitat a un cost relativament inferior que la resta de les localitzacions.

En definitiva, es podria pensar que si bé uns costos laborals menors no són una condició necessària per a la inversió entre diverses localitzacions que tinguin les mateixes condicions, si n'existeix una amb menors costos laborals serà preferida pels inversors, però el fet de tenir uns costos laborals menors no garanteix l'atracció de l'inversor estranger. És més, en aquest cas cal tenir en compte que el 27 per cent de les empreses els ha considerat irrelevants atès que ni tan sols no els ha esmentat.

3. Factors relacionats amb l'organització industrial de les empreses japoneses. La singular organització industrial de les empreses japoneses constitueix un dels seus aspectes diferencials més notables. Com és ben sabut, les empreses japoneses estan organitzades en grups afins, anomenats Keiretsu, mitjançant els quals es mantenen relacionats entre elles.

Els Keiretsu verticals són aquells en què les relacions entre les empreses són primordialment del tipus proveïdor-client. Al Japó les relacions entre productors i proveïdors són a llarg termini amb una elevada cooperació entre ells en aspectes com qualitat, lliurament, preus i disseny, entre d'altres. S'ha dit, encara que no s'ha demostrat, que les empreses japoneses estan reproduint el sistema de Keiretsu als Estats Units (Graham i Krugman, 1991); en el sector de l'automòbil, per exemple, els productors japonesos d'autoparts han establert les seves filials als Estats Units per proveir les grans empreses japoneses d'automòbils.

En el cas de la inversió japonesa a Espanya, el 64 per cent de les empreses enquestades considera que el subministrament a d'altres empreses japoneses no té cap importància com a motiu d'establiment; tanmateix, hi ha un 15 per cent que ho considera un factor determinant (Quadre 1). Es tracta bàsicament d'empreses del sector de la construcció de maquinària i del cautxú i plàstic, així com també d'alguna empresa del transport i del sector elèctric que venen tota la seva producció a empreses japoneses.

4. Incentius i ajuts oficials. En general, sembla existir un ampli consens sobre la poca rellevància dels incentius oficials en les decisions de les empreses a l'hora d'invertir a l'exterior. Segons De Andrés i Orgaz (1991), en aquest punt es recolza la tesi que la competència d'incentius és un joc de suma zero que no afecta el volum global de la inversió internacional, ja que si tots els països competeixen per la inversió de les diferències entre els incentius oferts tendiran a neutralitzar-se. Segons els autors també sembla que hi ha acord en la no influència dels sistemes d'incentius existents sobre els grans fluxos de la inversió internacional a nivell supranacional. Per contra, sí que es reconeix certa efectivitat dels incentius a nivell nacional i regional.

En el cas de la inversió japonesa a Espanya, la inversió motivada pels incentius i ajuts oficials no semblen tenir rellevància a nivell nacional (Quadre 1), ja que el 58 per cent de les empreses considera que no té cap incidència. Tanmateix, l'enquesta realitzada per l'Ambaixada del Japó a Espanya detecta que tot i que no siguin motius rellevants, els ajuts del govern i l'ambient amistós són factors esmentats per les empreses.

Per últim, només un 15 per cent de les empreses ha considerat altres motius diferents als del qüestionari. La meitat d'aquestes empreses han jutjat com a motiu determinant factors relacionats amb la tecnologia, com per exemple adquirir tecnologia ja existent al país, o la cooperació tecnològica. En tots aquests casos, la forma d'establiment ha estat a través d'una associació amb una empresa espanyola.

Els treballs empírics sobre motius d'inversió manufacturera del Japó a Europa mostren com a factors determinants: el mercat nacional, satisfer la demanda i les despeses dels consumidors i poder utilitzar la localització escollida com a pont per a l'accés a la resta de la Comunitat Europea.

La sofisticació tecnològica dels productes japonesos requereix que les seves empreses se situïn prop del mercat, la diferenciació del producte és un factor determinant de la seva competitivitat (Ozawa, 1992), la consecució del Mercat Comú per a 1992 no ha alterat les decisions d'invertir a Europa de les empreses japoneses sinó que han avançat el calendari d'establiment (Thomsen i Nicolaiades, 1991), però aquesta decisió ja formava part de la seva estratègia globalitzadora.

Yamawaki (1993), a través de la contrastació d'un model economètric amb dades de 1985 i 1988, troba que els costos laborals, amb signe negatiu, els costos dels materials, amb signe negatiu, i les dimensions del mercat, amb signe positiu, són variables significatives, que afecten les decisions de localització de les multinacionals japoneses a Europa. A Thiran i Yamawaki (1995), els autors realitzen una altra estimació amb dades de 1990 i 1993 i obtenen com a variables significatives les patents, amb signe positiu, i els impostos, amb signe negatiu, la qual cosa sembla confirmar que les multinacionals japoneses es localitzen en països que tenen indústries amb majors avantatges tecnològics, així com també que defugen els països amb alts nivells d'impostos corporatius, factor aquest últim també esmentat a l'enquesta realitzada per l'Ambaixada Japonesa a Espanya.

Les barreres proteccionistes han estat considerades com a factors importants en alguns estudis; Kume i Totsuka (1991) ofereixen evidència sobre la relació que existeix entre els drets antidumping i l'autorestricció voluntària d'exportacions i la inversió japonesa a Europa. JETRO (1992) també verifica que les barreres comercials constitueixen un motiu important perquè les filials japoneses, especialment en les indústries ensambladores i processadores, com l'equip de transport, instal·lin les seves filials a Europa.

Tot i que sembla clar que les barreres comercials estimulen la captura del mercat a través d'una major producció local que per la via de les exportacions, ja que augmenten els avantatges locacionals a mesura que augmenten els drets d'entrada i els requeriments de contingut local, Balasubramanyan i Greenaway (1992), a través d'anàlisis estadístiques, suggereixen que les oportunitats de mercat que la Comunitat Europea ofereix són més poderoses que les barreres de mercat durant el període 1975-88.

Dunning i Cantwell (1991) també afirmen que la producció de les empreses japoneses a la CE obeeix al desig d'augmentar la participació en el mercat, degut en major mesura als seus avantatges de propietat que no pas a una substitució de les exportacions per producció local, ja que durant els anys 70 i 80 no s'ha produït una substitució de productes a Europa per exportacions a nivell macroeconòmic, a nivell de productes sí que es dona, sinó que totes dues magnituds han mostrat un continu creixement i han actuat de manera complementària.

Pel que fa al paper de les autoritats polítiques en l'atracció d'inversió exterior japonesa, els escassos estudis existents mostren que els efectes sobre les motivacions són positius, especialment en el cas del Regne Unit, on Hill i Munday (1994) troben que el canvi en les decisions de localització cap a aquest país està correlacionat amb intensos períodes de política regional.

JETRO (1992) destaca com a principals factors d'atracció a nivell d'Europa la disponibilitat d'infraestructures de transport i comunicacions, l'existència d'unes condicions geogràfiques favorables per a la distribució física, les invitacions per part dels països receptors, l'existència de subsidis i incentius impositius per part dels països receptors i la qualitat del treball.

LOCALITZACIÓ A NIVELL REGIONAL

El tipus de motius o raons que les empreses addueixen per escollir una localització determinada un cop que ja s'ha decidit l'àrea geogràfica principal està molt relacionat amb els costos comparatius de l'establiment: tindran importància principalment la disponibilitat i el cost de la mà d'obra i els materials, les dimensions del mercat domèstic i els incentius locals i financers (Hood i Young, 1979).

Per a les empreses manufactureres japoneses a Espanya (Quadre 2), el primer aspecte predominant és que els motius a nivell regional mostren, en general, unes valoracions menors a nivell de mitjanes, i per tant tenen una menor importància que els motius a nivell nacional. Aquesta pèrdua general d'importància també queda patent en analitzar els factors individualment, ja que es produeix una concentració de les valoracions de les empreses en l'estrat intermedi (entre 5 i 7 punts), en allò que considerem significatiu.

Si atenem les mitjanes, els motius valorats per les empreses com a més importants a nivell regional són la qualitat de la mà d'obra, el mercat domèstic en primer lloc, i la infraestructura de transports i comunicacions en segon lloc (Quadre 2).

1. La qualitat de la mà d'obra, no considerada en les motivacions d'inversió a nivell nacional, es mostra ara com un factor determinant per al 27 per cent dels enquestats, mentre que el 51,5 per cent ho considera significatiu. Destaquen per la seva alta valoració el sector químic, elèctric, electrònic i del cautxú i plàstic.

2. El factor cost laboral adquireix ara una importància considerablement menor que a nivell nacional i se situa en un segon pla, amb una valoració mitjana de 4,2 punts. En aquest cas

QUADRE 2
MOTIUS D'INVERSIÓ A NIVELL REGIONAL¹

	NO INCIDÈNCIA	BAIXA INCIDÈNCIA	SIGNIFICATIU	DETERMINANT	N.D.	TOTAL	MITJANA
Qualitat mà d'obra	12,1	6,1	51,5	27,3	3,0	100	5,7
Mercat domèstic	15,2	15,2	36,3	30,3	3,0	100	5,5
Infraestructura Transport i Comunicacions	18,2	15,2	45,4	18,2	3,0	100	4,7
Densitat Activitat Manufacturera	24,2	21,2	39,4	9,1	6,1	100	4,0
Infraestructura Aprovisionaments	30,3	18,2	27,3	21,2	3,0	100	4,0
Menor cost laboral	24,2	15,2	45,5	12,1	3,0	100	4,2
Incentius locals	45,4	18,2	15,2	18,2	3,0	100	3,2

1. Base: les 33 empreses de la mostra

Puntuacions de les empreses: No incidència: 0 punts; Baixa incidència: d'1 a 4 punts; Significatiu: de 5 a 7 punts; Determinant: de 8 a 10 punts.

Font: Elaboració pròpia.

només el 12 per cent dels enquestats ha considerat aquest factor com a determinant, mentre que el 24 per cent pensa que no és rellevant. Per sectors, tenen una puntuació per damunt de la mitjana, el sector tèxtil (6,0), el cautxú i plàstic (6,5), el material elèctric i electrònic (4,7) i el sector de maquinària (4,3).

3. La dimensió del mercat domèstic, amb una avaluació mitjana (5,5) molt propera a la de la qualitat del treball, és considerada pel 30 per cent de les empreses un factor determinant i pel 36 per cent, un factor significatiu. No s'ha d'oblidar que la inversió manufacturera japonesa té una orientació de mercat molt marcada cap a l'exportació; per això, el factor mercat domèstic, tot i que és important com a motivació, adquireix una rellevància menor si el comparem amb l'exportació a la UE a nivell nacional.

Aquests resultats estan en consonància amb els estudis empírics desenvolupats per Egea i López Pueyo (1991b) en què fan una anàlisi de les tendències de la localització de la inversió estrangera a Espanya, per comunitats autònomes, per al període 1985 a 1989. Segons les autores, el factor renda és el que major correlació presenta respecte a la inversió estrangera; per tant, la grandària del mercat domèstic es configura com la variable principal que influeix sobre les decisions de localització de la inversió. La resta de les variables no són tan clarament concloents, però algunes coincideixen amb els resultats aquí obtinguts. Així, per al factor de qualificació de la població, Egea i López Pueyo detecten que la formació de la població és superior a les zones en què s'ha establert una major inversió estrangera, principalment Madrid i Catalunya.

En el cas de la inversió manufacturera japonesa, la major concentració d'empreses es troba a Catalunya, que representa una mica més del 58 per cent de les empreses establertes a Espanya, i el 60 per cent de les empreses enquestades. Tenint en compte que la major proporció de la inversió està localitzada en els sectors de tecnologia alta i mitjana, que els costos laborals no són rellevants com a motiu de localització i en canvi sí que ho és la qualitat de la mà d'obra, poden rebutjar-se les hipòtesis, igual com ho fan Egea i López Pueyo per a la resta de la IED a Espanya, que mantenen que juntament amb la inversió estrangera s'importen llocs de treball qualificats, mentre que els llocs de treball que es generen localment són els de menor qualitat.

En aquest aspecte, Graham i Krugman (1991) contrasten la hipòtesi que la inversió directa estrangera podria canviar la qualitat de l'ocupació de manera desfavorable per al país receptor en reduir el nombre de «treballs bons», és a dir, activitats d'elevat valor afegit, i reemplaçar-los per «treballs dolents», o treballs que requereixen molt poca o cap qualificació, mantenint en el país d'origen els treballs de major valor afegit. En el seu estudi de la IED als Estats Units, el 1987, els autors troben que les filials estrangeres tenen majors salaris i major valor afegit per treballador que la mitjana de totes les empreses dels Estats Units.

Tanmateix, altres estudis relatius a la inversió manufacturera japonesa a Europa assenyalen que l'ocupació generada correspon als nivells més baixos de qualificació, mesurats a partir de les remuneracions, la qual cosa situaria el factor cost laboral com un dels més significatius en la localització, en aquest aspecte destaquen els treballs de Foley i Griffith (1995), per a Irlanda, i de Munday, Morris i Wilkinson (1995), per al cas de Gal·les.

En canvi, Thiran i Yamawaki (1995), a partir d'un model economètric, busquen les variables significatives a nivell regional de les activitats manufactureres japoneses a Europa, i troben que el creixement de la regió, mesurat pel creixement dels assalariats entre 1987 i 1990, és positivament significatiu. D'altra banda, els costos laborals apareixen com a positivament significatius. Segons els autors, és probable que el signe positiu capturi la influència de la disponibilitat de personal qualificat a la regió.

4. Una altra variable que apareix com a determinant, al costat de la qualitat de la mà d'obra i el mercat domèstic, és la infraestructura d'aprovisionament. Tal com Hood i Young (1979) mantenen, aquesta hauria de ser una variable primordial a nivell regional; això no obstant, en el cas de les empreses japoneses a Espanya la seva valoració se situa en posicions molt extremes (Quadre 2). D'una banda, hi ha una gran proporció d'empreses (el 30 per cent) que ho consideren un factor gens significatiu, i per al 18 per cent és de baixa incidència (aquest seria el cas del sector químic i del tèxtil, tots dos molt per sota de la mitjana). A l'altre extrem estarien aquelles empreses que manifesten un interès determinant per l'existència d'infraestructures d'aprovisionament i que representen el 21 per cent del total, com és el cas del sector del cautxú i plàstic, material de transport i per al sector de la construcció de maquinària, tots amb uns valors notablement per damunt de la mitjana.

Aquests resultats indiquen que el sector químic i el tèxtil no estan interessats en la disponibilitat d'aprovisionament local atès que importen part dels seus inputs, mentre que en el cas de la construcció de maquinària, del material de transport i del cautxú i plàstic passa tot el contrari. De fet, l'anàlisi del contingut local ho corrobora, ja que aquests últims són sectors amb elevats percentatges d'abastiment local (el 61,7 per cent, 76 per cent i 78,5 per cent respectivament), mentre que el sector químic i el tèxtil detenen les mitjanes més baixes de contingut local (37,3 per cent i 20 per cent, respectivament) i importen la major part dels seus aprovisionaments de la UE, importacions facilitades per la inexistència d'aranzels.

5. El nivell d'infraestructures de transport i comunicacions de la regió constitueix una altra variable que sembla important per decidir la localització de la inversió. Atès que faciliten el funcionament de les activitats econòmiques, tant de producció com de consum, en principi hauria d'existir una relació positiva entre IED i infraestructura de transport i comunicació.

En el cas de la inversió japonesa a Espanya, el 45 per cent de les empreses han considerat aquest factor com a significatiu, tot i que també és substancial el percentatge d'empreses que l'han assenyalat com a determinant, un 18 per cent (Quadre 2). En aquest sentit, podem pensar que la infraestructura de transports i comunicacions és un factor amb un caràcter predominantment estratègic, és a dir, la seva absència o insuficient dotació pot introduir notables nivells de restricció al funcionament actual de la indústria, o que poden influir en les necessitats estratègiques futures de l'empresa.

Els treballs empírics tampoc no són concloents respecte a l'existència d'infraestructures com a factor motivador de la inversió estrangera. Egea i López Pueyo (1991b) arriben a la mateixa conclusió en considerar que són una condició necessària per atreure la inversió estrangera, però no una condició suficient. En aquest sentit, Auriol i Pajuelo (1988), a partir d'una enquesta realitzada a 300 establiments industrials que van iniciar les seves activitats en el període entre 1980 i 1985 consideren que l'absència d'infraestructures pot originar un rebuig de la zona, és a dir, una menor inversió, però l'existència d'un bon nivell d'infraestructures no garanteix una major quota d'inversió estrangera. De fet, altres comunitats tenen un nivell d'infraestructu-

res comparable al de Catalunya i Madrid i tanmateix els nivells d'inversió estrangera són molt menors.

6. En el factor densitat d'activitat manufacturera només un 9 per cent de la mostra d'empreses japoneses a Espanya considera que és un motiu determinant, mentre que el 39 per cent creu que és significatiu, cosa que indueix a pensar, igual com en el cas de l'existència d'infraestructures de transport i comunicació, que es tracta d'un factor de caràcter predominantment estratègic, és a dir, necessari però no suficient.

Això no obstant, queda un 21 per cent que l'ha valorat amb una baixa incidència, i un 24 per cent que es mostra indiferent. Es aquest cas es podria parlar d'un comportament segmentat o clarament diferenciat segons sectors. Així, la construcció de maquinària, el material de transport i la indústria elèctrica i electrònica se situen per damunt de la mitjana: es tracta de sectors amb un alt contingut local que se situen en zones on puguin aprovisionar-se dels béns intermedis que necessiten, així com beneficiar-se de potencials clients. Mentre que en el cas de la química i del tèxtil es tractaria del cas contrari: són sectors amb baixos nivells d'abastiment local.

Trigo et al. (1994), en avaluar les raons d'establiment a la zona, destaquen que un element important de localització per a les empreses estrangeres és la densitat industrial de l'àrea, mesurada pel nivell de desenvolupament de la zona d'implantació i per la concentració d'empreses del sector.

7. Pel que fa als incentius de les autoritats locals, la valoració mitjana és la més baixa (3,2) i els resultats no són concloents. En el cas de les manufactureres japoneses a Espanya, igual com ha succeït amb altres factors, les posicions de les empreses són molt extremes. Com es veu al Quadre 2, existeix un 18 per cent de la mostra que considera que els incentius locals constitueixen motius de localització determinants, mentre que, en l'altre extrem, per al 45 per cent de les empreses no té incidència. Sectorialment, els casos del material de transport i del cautxú i plàstic estan notablement per damunt de la mitjana (4 i 5 punts respectivament), mentre que la construcció de maquinària obté una valoració dels incentius molt baixa (1,7).

Per últim, cal destacar que, malgrat l'elevat percentatge d'empreses, el 27 per cent, que han afegit algun motiu als que figuraven a l'enquesta, la majoria d'aquestes respostes complementàries destaquen com a factor de localització la presència a la regió de l'empresa adquirida o participada. Aquest resultat s'obté també en l'estudi de Trigo et al. (1994), en valorar l'elecció de l'àrea local per establir-se en una mostra de 37 entrevistes a empreses industrials, per tant en aquest cas es tractaria d'un factor predeterminat.

CONCLUSIONS

En resum, de l'anàlisi de les motivacions d'inversió de les empreses manufactureres japoneses a Espanya se'n poden destacar els trets següents:

1. A nivell nacional, els factors relacionats amb el mercat constitueixen motius determinants de la inversió manufacturera a Espanya, tant a nivell d'accés al mercat europeu com de mercat domèstic, tots dos amb valoracions semblants. No existeix el mateix consens amb la influència que exerceixen les barreres comercials, ja que constitueixen un factor significatiu, encara que els resultats tampoc no són concloents, igual com s'esdevé amb altres estudis a nivell nacional i internacional. Atès que només per a un 12 per cent de les empreses són determinants, es podria pensar que entre diverses localitzacions que tinguin les mateixes característiques, si n'hi hagués alguna amb uns menors costos laborals seria preferida a la resta, però el fet de tenir uns costos laborals menors no garanteix una major inversió. Per últim, els factors relacionats amb l'organització industrial japonesa, com ara el subministrament a d'altres empreses

manufactureres japoneses, no són rellevants, així com tampoc no tenen incidència les ajudes i incentius oficials, factor aquest últim sobre el qual existeix un ampli consens.

2. A nivell regional podem dividir els factors en tres grups:

2.1. El primer grup el constitueixen aquells factors amb un fort caràcter determinant com són el mercat domèstic i la qualitat de la mà d'obra. Si bé aquests factors tenen també un component significatiu, el seu tret és més determinant.

2.2. El segon grup està format pels factors amb un caràcter més significatiu que determinant, com la disponibilitat d'infraestructures físiques i de comunicació, uns menors costos laborals i la densitat d'activitat manufacturera. La disponibilitat d'infraestructures físiques i de comunicació així com la densitat d'activitat manufacturera són també factors estratègics, en el sentit que la seva absència pot reprimir la IED, però la seva tinença no garanteix majors fluxos d'inversió directa. Aquests factors ens informen que les empreses japoneses busquen economies d'aglomeració, on poden trobar mà d'obra abundant, materials i béns intermedis i els serveis de transport i comunicació necessaris per dur a terme la seva activitat.

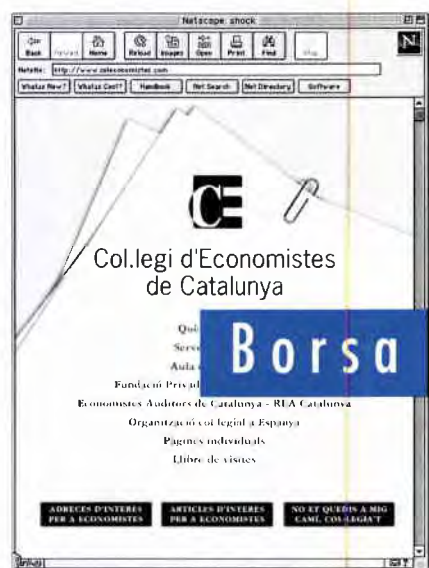
2.3 El tercer grup està format pels factors que mostren un comportament molt segmentat i valoracions extremes, amb notables percentatges d'empreses que els consideren motius determinants i, d'altra banda, amb un elevat nombre d'empreses que ni tan sols no els consideren. Es el cas de la infraestructura d'aprovisionament i dels incentius locals. Les raons de l'una o de l'altra consideració per part de les empreses caldrà buscar-la en aspectes com el tipus d'activitat que desenvolupen, la necessitat d'abastiment local i, en general, l'orientació de les inversions cap a la recerca de l'eficiència.

Bibliografia

- AURIOLES, J.; PAJUELO, A. (1988): «Factores determinantes de la localización industrial en España», *Papeles de Economía Española*, núm. 35.
- BAJO, O. (1991): «Determinantes macroeconómicos y sectoriales de la inversión extranjera directa en España», *Información Comercial Española*, núm. 696-697, agost-setembre.
- BAJO, O.; SOSVILLA, S. (1992): «Un análisis empírico de los determinantes macroeconómicos de la inversión extranjera directa en España, 1961-1989», *Moneda y Crédito*, núm. 194.
- BAJO, O.; TORRES, A. (1992): «El comercio exterior y la inversión extranjera tras la integración de España en la CE (1986-1990)» dins Viñals (ed.). *La economía española ante el Mercado Único Europeo. Las claves del proceso de integración*, Alianza ed.
- BALASUBRAMANYAM, V. N.; GREENAWAY, D. (1992): «Economic Integration and Foreign Direct Investment: Japanese Investment in the EC», *Journal of Common Market Studies*, vol. xxx, núm. 2, juny.
- CULEM (1988): «The Locational Determinants of Direct Investments Among Industrialized Countries», *European Economic Review*, núm. 32.
- DE ANDRÉS, R.; ORCAZ, L. (1991): «Incentivos a la inversión extranjera en España», *Información Comercial Española*, núm. 696-697, agost-setembre.
- DUNNING, H. H.; CANTWELL, J. A. (1991): «Japanese Direct Investment in Europe», dins Bürgenmeier and Mucchielli, *Multinationals and Europe 1992, strategies for the future*, Routledge.
- DUNNING, J. H. (1981): *International Production and the Multinational Enterprise*, London, Allen and Unwin.
- EGEA, P.; LÓPEZ PUEYO, C. (1991a): «Comportamiento sectorial de la inversión extranjera directa en España (1986-1989)», *Información Comercial Española*, núm. 696-697, agost-setembre.
- EGEA, P.; LÓPEZ PUEYO, C. (1991b): «Un estudio sobre la distribución geográfica de la inversión extranjera directa en España», *Información Comercial Española*, núm. 696-697, agost-setembre.
- EMBAJADA DE JAPÓN (1995): «Encuesta a las empresas japonesas en España».
- FOLEY, A.; GRIFFITH, B. (1995): «Economic Characteristics of Japanese Foreign Direct Investment in the Republic of Ireland», paper presented at the Institute of European Studies, The Queen's University of Belfast, març.
- FREIRE, A. (1995): «Japanese Investment Anticipates Europe 1993 - Focus on Spain and Portugal», Sophia University, Business Series, Bulletin núm. 143.
- GRAHAM, E. M.; KRUGMAN, P. R. (1991): *Foreign Direct Investment in the United States*, Institute for International Economics, Washington.
- HENDERSON, V. (1994): «Externalities and Industrial Development», NBER, núm. 4730.
- HENDERSON, V., et al. (1995): «Industrial Development in Cities», *Journal of Political Economy*, 103 (5):1067-1090.
- HILL, S.; MUNDAY, M. (1992): «The UK Regional Distribution of Foreign Direct Investment: Analysis and Determinants», *Regional Studies*.
- HOOD, N.; YOUNG, S. (1979): *The Economics of Multinational Enterprise*, Longman.
- JETRO (1992): *8th Survey of European Operations of Japanese Companies in the Manufacturing Sector*.
- KRUGMAN, P. (1992): *Geografía y comercio*, ed. Bosch.
- KUME, C.; TOTSUKA, K. (1991): «Japanese Manufacturing Investment in the EC: Motives and Locations», dins Sumitomo Live Research Institute, *Japanese Direct Investment in Europe: Motives, Impact and Policy Implications*, Aldeshot, Hants, Avebury.
- MARTÍNEZ SERRANO, J. A.; MYRO, R. (1992): «La penetración del capital extranjero en la industria española», *Moneda y Crédito*, núm. 194.

- MOLERO, J.; BUESA, M.; CASADO, M. (1995): «Factors in the Siting and Commercial Behavior of Multinational Companies in Spain», Documento de trabajo núm. 9426, Facultad Ciencias Económicas y Empresariales, Univ. Complutense, mimeografiat.
- MUNDAY, M.; MORRIS, J., WILKINSON, B. (1995): «The Rising Sun? Evaluating the Contribution to the Local Economy: The Case of Wales», paper presented at the Institute of European Studies, The Queen's University of Belfast, març.
- OZAWA, T. (1992): «Cross-Investments Between Japan and the EC: Income Similarity, Technological Congruity and Economies of Scope», dins Cantwell (ed.), *Multinational Investment in Modern Europe. Strategic interaction in the Integrated Community*, Edward Elgar Publishing Ltd.
- PORTER, M. (1988): «La competencia de las industrias globales: un marco conceptual», ICE, juny.
- SCAPERLANDA, A.; BALOUGH, R. S. (1983): «Determinants of U.S. Investment in the E.E.C.», *European Economic Review*, núm. 21.
- THIRAN, J. M.; YAMAWAKI, H. (1995): «Regional and Country Determinants of Locational Decisions: Japanese Multinational in European Manufacturing», paper presented at the conference on Japan and the Peripheral Regions of Europe, The Institute of European Studies, The Queen's University of Belfast, març.
- THOMSEN, S.; NICOLAIDES, P. (1991): *The Evolution of Japanese Direct Investment in Europe: Death of a Transistor Salesman*, Hermet Hempstead, Harvester Wheatsheaf.
- TRIGO, J., VALERA, F. Y CABAÑAS, A. (1994): «Incidencia de la inversión extranjera directa en la mejora de la productividad», Documents d'economia industrial, núm. 1, Fundació Empresa i Ciència.
- VERNON, R. (1966): «International Investment and International Trade in the Product Circle», dins Dunning (1972); *International Investment*, Penguin.
- YAMAWAKI, H. (1993): «Locations Decisions of Japanese Multinational Firms», dins Hirst S. Hughes (ed.), *European Competitive-ness*, Cambridge Univ. Press.

SE Serveis Col·legi d'Economistes Borsa de Treball



Promoció de perfils professionals en el WEB del Col·legi

La Borsa de Treball posa en marxa un nou servei mitjançant el qual aquells col·legiats que ho desitgin podran promocionar el seu perfil professional (fotografia i dades de contacte incloses) dins el web del Col·legi. L'objectiu d'aquest nou servei és el de posar a l'abast de les empreses la possibilitat de contactar amb economistes

col·legiats per tal que aquests accedeixin a les possibles vacants laborals que aquestes empreses tinguin.

S'estructurarà la informació en base a una classificació per especialitats professionals per facilitar a les empreses la recerca de possibles candidats davant una oferta laboral.

Dins el web del Col·legi, aquesta informació es posarà en l'apartat dedicat a serveis a les empreses que s'ofereix des de la pàgina de la Borsa de Treball.

Dossier:

**PROBLEMÀTICA
I
PERSPECTIVES
DE LA**

COMPTABILITAT PÚBLICA

Presentació

El destacat pes del sector públic en l'activitat econòmica ha fet que adquirissin una gran importància tots els temes relacionats amb el control de la despesa pública. Aquest control s'exerceix a diferents nivells i per diferents tipus d'organismes i institucions, i s'ha anat convertint en un element indispensable tant dels processos de gestió com dels de presa de decisió política. Cada cop hi ha una consciència més clara que, perquè sigui realment eficaç, el control s'ha de manifestar en una doble dimensió: el control estrictament financer, que ha de vetllar per a garantir la fiabilitat dels comptes i la legalitat i regularitat de les operacions; i el control de gestió, o de *performance*, que ha d'examinar si els programes de despesa han assolit els objectius que s'havien fixat i si ho han fet al menor cost possible.

Aquesta doble dimensió és essencial per garantir un adequat control del sector públic. En el sector públic espanyol hi ha hagut en el passat una certa tendència a privilegiar el primer aspecte en detriment del segon. A garantir, d'alguna manera, que les coses es fessin correctament des del punt de vista legal i procedimental, encara que els resultats fossin més que dubtosos. Es tracta d'una visió equivocada, que no vol dir que es puguin justificar les irregularitats per mor de l'eficàcia. Al contrari: de fet, no hi ha un *trade-off* entre control de legalitat i control d'eficàcia, sinó una complementarietat bàsica, perquè en definitiva només un bon coneixement de la realitat –a través dels adequats procediments comptables– permet dur a terme una gestió eficient; i perquè, en el sector públic, la forma de fer les coses forma part, en realitat, de la seva pròpia essència.

La comptabilitat pública esdevé un element essencial d'aquest doble control. És, d'alguna manera, el punt de trobada del control de legalitat i regularitat i del control de gestió. És, a la vegada, el reflex del compliment de la legalitat i la normativa comptable i un instrument sense el qual és impossible dur a terme una avaluació mínimament fiable dels diferents programes de despesa.

A Espanya estem assistint, des de fa uns anys, a la introducció de nous procediments de comptabilitat pública que permetin dur a terme aquestes funcions. El Consell de Redacció de la *Revista Econòmica de Catalunya* ha considerat útil dedicar una especial atenció a aquesta matèria. El «dossier» que presentem i que hem tingut l'honor de coordinar tracta d'oferir-ne una visió panoràmica i actualitzada. Està integrat per un conjunt d'articles d'especialistes destacats en el seu camp, procedents del món de la universitat, de l'administració i de l'activitat professional, que examinen la problemàtica de la comptabilitat pública des de diferents perspectives. Són nou articles que permeten, d'una banda, oferir un tractament sistemàtic de la problemàtica de l'aplicació de la comptabilitat pública pels diferents nivells de govern (des de la Unió Europea als ajuntaments mitjans i petits) i, de l'altra, abordar algunes de les qüestions fonamentals, de tipus horitzontal, que incideixen en tots aquests nivells.

Esperem que aquestes excel·lents col·laboracions ajudin a difondre entre nosaltres la convicció que la comptabilitat pública és una eina indispensable per dur a terme una bona gestió, i que millorar-la, perfeccionar-la i aplicar-la correctament és un objectiu que va en favor de l'interès col·lectiu.

Necessitat d'un sector públic competitiu: cap a un canvi de paradigma en la informació comptable

JESÚS LIZCANO ÁLVAREZ

Catedràtic d'Economia Financera i Comptabilitat, Universidad Autónoma de Madrid.
President de la Comissió de Comptabilitat de Gestió d'AECA

1. L'EUROPA DEL SEGLE XXI: NECESSITAT D'UN CANVI DE COORDENADES EN L'ANÀLISI ECONÒMICA

Abans de procedir a una anàlisi concreta d'una part tan important del sistema econòmic de qualsevol país com és el sector públic, voldríem centrar-nos prèviament en l'anàlisi del propi sistema econòmic en el seu conjunt, i realitzar així algunes reflexions que jutgem importants en relació amb el canvi necessari en la forma de dur a terme aquesta anàlisi i, per tant, en la conveniència de reformar alguns dels postulats inherents a la pròpia anàlisi econòmica.

Avui més que mai es fa necessària una visió de la realitat econòmica amb un alt grau de detall o resolució, amb una gran atenció a les pautes o components elementals que componen els agregats econòmics; es fa necessària, doncs, una orientació *reduccionista*, orientació que actualment experimenten –amb èxit provat– altres ciències, i que creiem imprescindible que també es vagi assumint per part de la ciència econòmica. L'aplicació del *reduccionisme* a l'economia ha de comportar necessàriament un estudi en profunditat de les unitats o agents econòmics elementals, i el seu comportament individual, les seves possibles motivacions, etc.

A la pràctica, això equival a potenciar les anàlisis *micro* en comptes de basar els plantejaments bàsics de l'economia en les magnituds *macro*. No s'ha d'oblidar que les magnituds macroeconòmiques no són sinó un *efecte*, una mera conseqüència, molt agregada i molt diversa pel que fa a l'origen, de les múltiples actuacions dels subjectes microeconòmics, que són realment la *causa* primària d'aquestes magnituds, i a les quals s'haurà de prestar la major atenció. Potser sigui hora de posar la *Microeconomia* i la *Macroeconomia* en el lloc que justament els correspon, si considerem aquesta última com un conjunt d'agregats vàlids per al coneixement i el control (a un nivell general i limitat), del sistema econòmic, però no com la base fonamental del coneixement detallat i de l'*impuls* d'aquest sistema, l'*epicentre decisonal* del qual s'ha de situar necessàriament a nivell *micro*.

Creiem sincerament que la Macroeconomia ha de limitar-se al paper de «volant» de l'*automòbil econòmic*, i que ha de marcar-ne la trajectòria i tenir cura que no se surti del camí o es desequilibri, però el «motor» que ha d'impulsar aquest automòbil o sistema econòmic, i en el qual s'han de centrar la major part de les investigacions, els esforços i, sobretot, la *presa de decisions* d'una adequada política econòmica ha d'estar en el context de la *micro*.

Això haurà de dur-se a terme, a més, fugint de buscar explicacions a comportaments col·lectius en base a regressions complexes i segons dades d'actuacions anteriors, sinó tractant d'estudiar a un nivell com més elemental millor –analitzant les seves necessitats– les distintes unitats o agents econòmics, entre elles les *entitats del sector públic*, per tractar de comprendre com es podria millorar l'actuació econòmica d'aquestes unitats; això, en comptes d'assumir –basant-se en models simplistes– que modificant alguna magnitud macroeconòmica s'origina de manera mecànica que es funcioni o s'actui d'una determinada forma, i es poden arreglar així els grans problemes existents.

En aquest context, creiem, a més, arribat el moment, en aquesta anàlisi del petit, de l'elemental, i dels components *microeconòmics*, en definitiva, d'aprofundir de veritat en l'anàlisi de l'estructura, funcionament i les actuacions d'un dels agents microeconòmics bàsics, com són les *entitats públiques*. En concordància amb l'anterior, s'han d'analitzar amb el detall adequat, per a cadascuna d'aquestes entitats públiques, aspectes tan importants com ara l'*eficiència*, l'*eficàcia*, l'*economicitat* o el *grau d'impacte*, ja que aquestes entitats suposen, en conjunt, una proporció espectacular en el conjunt del sistema econòmic, i estan sufragades amb el diner particular dels ciutadans, els quals solen criticar sovint la baixa eficàcia i els ingents recursos econòmics que aquest sector públic consumeix.

D'altra banda, i atesa l'Europa de l'euro en què anem a entrar, hem de fer addicionalment algunes consideracions. És sabut que la internacionalització i la globalització de l'economia a nivell internacional origina un augment espectacular de les oportunitats d'intercanvis comercials (béns i serveis) entre uns països i uns altres, i també que l'existència dins de la Unió Europea de monedes diferents, així com la inestabilitat de la paritat bilateral o multilateral entre les unes i les altres, genera unes importants disfuncions operatives en els agents econòmics. Aquestes disfuncions, i moltes altres, quedaran *obviades* en bona mesura amb l'adopció d'una unitat de compte comuna, inherent a una moneda única, com és l'euro, que en aquest sentit ha de generar millores importants.

Dins del sistema econòmic, la implantació de l'euro augmentarà el nivell de certesa, de cara a automatitzar i fer més fàcil les inversions, facilitarà la captació de recursos financers, així com l'agregació de la informació comptable de les diferents unitats microeconòmiques, entre elles les entitats del Sector Públic, i possibilitarà, en definitiva, la transparència i una més fàcil comparació pel que fa a l'actuació, els costos i l'eficiència d'aquestes entitats públiques. Tota aquesta major transparència en el sistema econòmic determinarà, en resum, una major *eficiència* de l'activitat econòmica global europea.

D'altra banda, la implantació de l'euro farà necessàriament important la consecució d'un cert nivell d'homogeneïtzació en relació amb el càlcul i la quantificació dels costos i d'altres magnituds, tant monetàries com no monetàries. En aquest sentit, i un cop resolt el problema de la unificació monetària, la citada oportunitat de comparabilitat de la informació augmentarà exponencialment. I és dins d'aquest context de normalització de la informació, en el qual es podrien desenvolupar pautes o normes d'informació en relació amb aspectes molt importants d'una moderna comptabilitat de gestió, qüestió aquesta que abordarem posteriorment. A més, pensem que és molt important que l'Administració Pública, així com els corresponents col·lectius acadèmics, comencin ja a afrontar el problema, fins i tot proposant una sèrie de pautes, recomanacions, almenys reflexions, que adequadament difoses puguin ajudar i servir de referent a les entitats públiques en aquest trànsit, complicat alhora que esperançador, cap a l'euro.

2. LA NECESSÀRIA MILLORA DE LA COMPETITIVITAT DEL SECTOR PÚBLIC

Un cop formulades les anteriors reflexions entorn de la nostra particular visió de l'anàlisi dels sistemes econòmics, i feta referència a l'actual context de l'Europa de l'euro que s'acosta, passem a explicitar algunes idees sobre la imperiosa necessitat d'incrementar la competitivitat que, conseqüentment amb el que hem dit, tenen les entitats del sector públic.

En primer lloc, ens sembla convenient en aquest punt delimitar el contingut del terme *competitivitat*, referit al sector públic, entenent que aquesta es pot materialitzar fonamentalment en dues dimensions: a) el *cost* dels serveis públics, i b) la seva *qualitat*. En aquest sentit, resulta transcendental que les entitats públiques de tal manera que puguin augmentar la qualitat dels seus serveis i/o reduir-ne els costos unitaris.

Per aconseguir aquesta reducció de costos caldrà que aconseguixin, entre altres coses, un augment de la productivitat, és a dir, augmentar la quantitats d'outputs obtinguts en relació

amb la quantitat d'inputs aplicats per aconseguir aquells, la qual cosa determinarà la reducció d'aquests *costos unitaris*.

Doncs bé, per poder augmentar el nivell de competitivitat de les entitats públiques, serà substancial l'adopció de diverses mesures que contribueixin a dissoldre determinats *nusos d'ineficiència econòmica* que es poden donar al voltant d'aquestes. Respecte a aquests *nusos d'ineficiència* voldríem destacar que constitueixen nocius cúmuls de *costos fixos* que poden dificultar un adequat funcionament econòmic. Sembla clar que hi ha determinats *costos* que seran *necessaris* tant a nivell macroeconòmic com social, i que encara que no estiguin directament relacionats amb outputs concrets, o bé amb outputs mesurables com a generadors d'ingressos, hauran d'originar-se necessàriament, havent de ser assumits per l'Estat. Aquests costos són de dos tipus: els d'actuacions d'àmplia utilitat pública, i de clara necessitat social, d'una banda, com ara la creació d'infraestructures, o determinats serveis públics, i d'altra banda, els de protecció social, com poden ser els de caràcter sanitari, o de cobertura de la desocupació.

És en relació amb el nivell que han d'arribar a assolir aquests *nusos* de caràcter social, respecte al qual gira la polèmica de l'anomenat *Estat de benestar*, o el que és el mateix, que existeixen una sèrie de *nusos* d'ineficiència des d'un punt de vista econòmic, però imprescindibles (fins a un cert nivell) des d'un punt de vista social; la discussió sobre el major o menor volum que han de tenir aquests nusos constitueix, doncs, la dimensió *econòmica* de la polèmica *social* sobre l'Estat de benestar.

Una forma que jutgem neutral d'enfocar aquest problema és tractar en tot cas d'aconseguir un guany *col·lectiu* contra un enemic comú: la *ineficiència econòmica*, és a dir, el malbaratament de recursos públics. En l'esfera privada, tothom pot tenir dret a malbaratar els seus recursos, però en el sector públic això no és possible, i aquesta «sida econòmica» que suposa la ineficiència, ha de ser combatuda col·lectivament fins al límit del possible.

En aquest sentit, i per a una lluita més adequada i propera contra la ineficiència i el malbaratament, i per tant, per augmentar la competitivitat del Sector Públic, potser sigui bo una adequada i eficient *descentralització del poder* polític, econòmic i administratiu cap a les Comunitats Autònomes i les Entitats locals, en el sentit que anés acompanyada per la *contrapartida* d'un increment més que proporcional en l'eficiència i aprofitament d'aquests nous recursos financers que es descentralitzen, o dit més concretament, que es pogués fer un *lliurament de competències* proporcionalment *més gran*, en termes econòmics, que la quantitat de recursos que es podrien transferir com a acompanyament d'aquestes, amb la qual cosa seria possible obtenir amb possibilitat de permanència un estalvi global en la despesa pública *agregada*, que suposaria un bon *baló d'oxigen* per als comptes i el dèficit públics, en un moment tan important com aquest, davant les portes d'una Europa integrada econòmicament i monetàriament.

No és vàlid el pretext que aquest intercanvi entre el poder polític central i els poders autonòmics i locals resulta complicat, ja que mitjançant la selecció de no més d'una dotzena d'importants variables o elements a transferir i a controlar ulteriorment per les diverses autoritats públiques, els polítics podrien dissenyar un adequat *camí de partida* per a un bon assoliment: acostar *geogràficament* una mica més el poder de decisió als ciutadans, que són els qui realment manen, i controlar els distints responsables polítics a través de les urnes.

A més, amb aquesta visió global d'eficiència, d'augment de la competitivitat del Sector Públic a nivell conjunt o agregat, es podria mitigar aquesta equívoca i perversa visió que es tracta d'una *claudicació* de poder des «d'Espanya» cap a les Comunitats Autònomes i Entitats locals. En aquest sentit, resulta imprescindible arribar a un convenciment per part de tots, que no es fa sinó repartir una mica més la gestió i l'aprofitament dels recursos col·lectius entre els distints nivells de l'Administració Pública, els representants de la qual són –tant en uns nivells com en d'altres– aquells que trien democràticament els ciutadans, i que tot el que hem assenyalat constituiria un *procés* que, si s'arriba a realitzar adequadament, pot suposar una ocasió històrica per fomentar la *competència* i l'augment de l'*eficiència econòmica*, i per tant el nivell de competitivitat del sector públic espanyol.

3. LA TRANSCENDÈNCIA SOCIAL I ECONÒMICA DE LA INFORMACIÓ

Un aspecte fonamental que pot fer més competitiu no solament el nostre sector públic, sinó la societat en conjunt, és l'augment del nivell d'informació existent a la societat.

En aquest sentit, la informació es pot considerar com un bé fonamental, com un element de *riquesa*. En aquesta societat tan oberta, tan complexa i tan dinàmica, la informació constitueix un factor crític no solament d'*èxit*, sinó fins i tot de *supervivència*, sobretot en el terreny econòmic. Cada cop és més evident i transcendental la diferenciació de dues classes de ciutadans en la nostra societat (a part la divisió tradicional entre rics i pobres): d'una banda, els *més informats*, i de l'altra, els *menys informats*, divisió que en tot cas mostrarà com més va més una *correlació positiva* amb els *més* i els *menys* acomodats econòmicament parlant.

Aquest caràcter essencial i estratègic de la informació li confereix un protagonisme fonamental en el context de les mesures polítiques i econòmiques, i li atorga el *rol* d'un veritable *instrument d'equitat*.

A part la redistribució de la riquesa material dels ciutadans, en el futur caldrà tendir necessàriament a fer més equitativa la igualtat d'oportunitats, mitjançant una *redistribució* més intensa i igualadora *de la informació*, sobretot si es tracta d'informació concernint el Sector Públic, les seves actuacions, la forma i quantia com gasta i aplica el diner que aportem tots els ciutadans.

D'altra banda, i a un nivell més concret, no hem d'oblidar que la *formació*, almenys des del nostre punt de vista, no és sinó un *vector* o una part de la *informació* en general, i que per tant el caràcter redistribuïdor i d'equitat de la informació no fa sinó potenciar l'existència d'un mínim nivell de formació per a tota la població, com a obligació inherent a un Estat modern; no entrarem aquí, és clar, a postular models, ni tan sols opinions, sobre si la formació és millor que sigui d'execució *pública* o *privada*, sinó que únicament ressaltem com és de fonamental facilitar al màxim l'accés de tots els ciutadans a la informació i, per extensió, a la formació, com una bona mesura del nivell d'assistència i d'*equitat* per part de l'Administració Pública.

A part la importància que acabem de remarcar de la informació com a instrument social i econòmic a nivell general o macro, cal destacar igualment el paper que la informació exerceix en el context microeconòmic, i la forma com a través d'ella es pot arribar a millorar el funcionament del sistema econòmic global, i incrementar el seu nivell d'*eficiència*, de manera que pugui millorar la situació del conjunt dels seus elements o agents, que són, en última instància, els ciutadans.

En definitiva, voldríem ressaltar la idea que, mitjançant un major nivell d'*informació*, i en definitiva de *transparència*, sobretot en relació amb el Sector Públic, que és el *sector* de tots, podrà millorar la comunicació entre els distints estaments o eixos fonamentals de l'activitat econòmica de qualsevol país. És a aquesta idea o objectiu general al que ens referim més detalladament a l'apartat següent.

4. LA NECESSÀRIA MILLORA DE LA INFORMACIÓ EN LES ENTITATS PÚBLIQUES

A) La informació comptable externa

Pel que fa a la informació econòmica o comptable emanada del Sector Públic a l'exterior, i per tant publicada, en allò referent a la *informació comptable externa*, hem de dir, en primer lloc, que a Espanya concretament –tot i que també passa a molts d'altres països– els sistemes d'informació comptable del sector públic estan *impregnats*, al nostre parer, de dos tipus de *limitacions*, derivades de dos *fonamentalismes* conceptuals i formals: a) en primer lloc, estan clarament condicionats i influïts per una visió metodològica d'origen *macroeconòmic*, b) en segon lloc, estan fortament afectats i restringits per la *legislació administrativa i pressupostària*.

Així, molts comptes del sector públic es presenten amb una visió de fluxos agregats, prò-

pia de la Comptabilitat Nacional. Per exemple, en els comptes de les Administracions Públiques publicats per la Intervenció General de l'Estat, es publiquen com a tals comptes els de: Producció (C.1), Explotació (C.2), Renda (C.3), Utilització de renda (C.4), Capital (C.5) i Compte financer (C.6); aquests *comptes públics* no són sinó una extrapolació o visió *macroeconòmica* del sector públic, el qual és un *ens microeconòmic*, que necessita imperiosament que se'l tracti comptablement com a tal; pensem que la citada perspectiva macroeconòmica no interessa pràcticament a cap possible usuari de la informació, atès que és informació clarament *entròpica*, provinent d'una sèrie de *fluxos parcials agregats*; l'única utilitat que pot tenir aquesta informació és que són dades ja preparades per poder elaborar posteriorment, i a un nivell superior, la Comptabilitat Nacional del nostre país, si bé la informació en ella mateixa, com a tal, no serveix pràcticament per a res.

Al nostre parer, s'hauria de publicar la informació comptable del Sector Públic de manera semblant a la d'altres ens microeconòmics, com ara les *empreses*, és a dir, s'hauria de publicar i difondre àmpliament almenys un balanç de situació i un compte de pèrdues i guanys del sector públic, com a tal. Aquesta perspectiva *microeconòmica* –més real sens dubte– de la informació comptable d'aquest sector, faria més *intel·ligible* socialment aquesta comptabilitat, ja que l'acostaria al ciutadà, que està més familiaritzat amb la comptabilitat de les empreses, i a qui li sona més, en definitiva, el llenguatge de l'actiu i el passiu, de les despeses i els ingressos, i que entendria millor així les «pèrdues» (dèficits) o «guanys» (superàvits) de cada exercici econòmic, en les diferents entitats públiques. Amb això es podria *popularitzar* en bona mesura la comptabilitat pública, i no passaria com ara, que és una metodologia i una informació que només entenen molt pocs experts, quan en canvi hauria de recollir i reflectir els comptes del *patrimoni* i dels *recursos públics*, és a dir, els de tots els ciutadans.

En aquest sentit, la comptabilitat pública, perquè arribés a ser un sistema d'informació útil per al ciutadà, s'hauria d'alliberar radicalment, i de manera urgent, d'aquest enorme *llast* esmentat que suposa la seva estreta vinculació amb la normativa jurídica, tant *procedimental* com *pressupostària*, i que actualment fa que la comptabilitat pública esdevingui una absurda *comptabilitat de caixa*, i un mer instrument de comprovació del compliment de les normes legals i pressupostàries de cada any. Ens sembla un *disbarat*, en resum, que la finalitat fonamental de la comptabilitat pública, d'aquesta *comptabilitat de tots*, sigui únicament *comprovar que quadra*, en relació amb les xifres previstes legalment pressupostàriament.

D'altra banda, pensem que la molt àmplia llista de *modificacions pressupostàries* dutes a terme en tots els nivells de les administracions públiques no constitueixen, en la majoria dels casos, sinó mecanismes per saltar-se a la *torera* les xifres pressupostàries aprovades pel Parlament (amb desviacions de *només* un 25% de mitjana els últims anys) que *pulveritzen*, d'altra banda, l'aplicació del principi de la imatge fidel, amb els seus mètodes *tramposos*, per bé que puguin ser legals, de comptabilització.

Serveixi com a «botó de mostra» el fet que a la comptabilitat pública les despeses d'un període es reconeixen a les corresponents *partides* despeses d'aquest període exclusivament *fins al nivell que permet el corresponent sistema informàtic*, predefinit en aquest aspecte; totes les despeses, o la part de les despeses que supera aquesta xifra o nivell, es treuen fora de la comptabilitat del període, i s'envien a un altre període següent, no existint oficialment, per tant, com a despeses del període en què han tingut lloc. Doncs bé, si aquesta és la *imatge fidel* dels nostres comptes públics, molts pensaran que seria millor *tancar la parada* de la informació comptable.

B) La informació comptable interna

D'altra banda, pel que fa a la *informació comptable interna* de les entitats del sector públic, es fa estrictament necessària, en primer lloc, una progressiva *millora i racionalització* dels *processos físics* que duen a terme les entitats públiques, és a dir, de les distintes activitats i operacions que aquestes desenvolupen quotidianament, de manera que puguin anar millorant els seus nivells de realització, i millorar i *reduir* també els inputs o factors consumits per unitat

d'output, la qual cosa comportarà conseqüentment la corresponent reducció dels seus *costos unitaris*, i per tant –sempre que es preservi el nivell de qualitat dels serveis– un augment del nivell de competitivitat, en el sentit que apuntàvem a l'apartat anterior.

En aquest context, cal a més una *millora dels sistemes d'informació interna* d'aquestes entitats públiques, això és, un adequat disseny i una utilització efectiva de models i sistemes de *comptabilitat de gestió* que resultin eficaços, i que permetin oferir, de la manera més automàtica i ràpida possible –si és possible en temps real– una *radiografia* o quadre informatiu de l'interior de les pròpies entitats públiques: de tot allò relatiu als seus *costos*, als seus nivells d'*eficiència*, etc., i tot això en relació amb els distints agents econòmics i departaments que hi intervenen, així com amb els *outputs* o serveis que les entitats públiques subministren al ciutadà.

En aquest aspecte, cal assenyalar que la comptabilitat de gestió amb prou feines està desenvolupada en el sector públic, no solament a Espanya, sinó en l'àmbit internacional. Alguns països de l'entorn anglosaxó, com el Regne Unit o Nova Zelanda, i fins i tot els Estats Units, han realitzat alguns esforços en aquest sentit, si bé la implementació efectiva de sistemes d'informació interna, sobre costos, eficiència, etc., a les entitats públiques, és absent a la pràctica totalitat dels països.

Aquesta situació haurà de canviar radicalment els propers anys, ja que la situació d'en-deutament a les administracions públiques dels diferents estats ha arribat fins a límits *insuperables*, i els exercicis econòmics amb *alts dèficits públics* que s'han repetit al llarg del temps, durant dècades, necessàriament passaran a ser història. Tant als Estats Units, on els dos partits polítics majoritaris han consensuat una legislació per la qual els Governos hauran de presentar pressupostos amb *dèficit zero*, com a Europa, on el Tractat de Maastricht preveu per aquests pròxims anys dèficits màxims de l'1 % del PIB, els governs s'estan veient, per tant, obligats a *racionalitzar* les despeses i a optimitzar l'aprofitament dels recursos que consumeixen les diferents *entitats* que integren el sector públic; i aquí és on es fa imprescindible una implantació efectiva i eficaç de sistemes de comptabilitat de gestió, que permetin assolir aquests objectius en aquest tipus d'entitats.

Basant-nos en el que hem dit anteriorment, resulta fonamental, en definitiva, un desenvolupament metodològic eficaç i una implementació efectiva d'una adequada comptabilitat de gestió a les *entitats del sector públic*; a aquesta qüestió ens referirem més concretament a l'apartat següent.

5. LA COMPTABILITAT DE GESTIÓ A LES ENTITATS PÚBLIQUES

En el context econòmic actual, adquireix una rellevància especial la necessitat que els mateixos ens públics puguin elaborar i disposar d'una adequada informació en relació amb l'estructura i l'aplicació de les seves despeses i, en definitiva, que puguin conèixer detalladament els seus costos i l'aplicació que d'aquests se'n fa en els distints serveis o prestacions que efectuen; tot aquest procés d'informació, instrumentat a través de la comptabilitat de gestió, té per objecte que es pugui dur a terme una racionalització i una reducció dels factors, i es faci possible així el necessari estalvi que permeti restablir l'equilibri general dels pressupostos públics.

Una qüestió fonamental, d'altra banda, per aconseguir aquesta racionalització i reducció dels costos, serà conèixer la forma com es desenvolupen les activitats i serveis públics, a fi de millorar-ne el grau d'execució o realització i, mitjançant la racionalització d'aquestes actuacions, poder reduir o si s'escau eliminar més fàcilment els inputs innecessaris consumits per aquestes, i per tant els seus costos.

Es presenta, per tant, dins l'àmbit de les entitats públiques, un repte important pel que fa a la disposició d'un adequat sistema de comptabilitat de gestió, que permeti així conèixer els processos i actuacions, i controlar així els inputs que utilitzen en la generació dels seus outputs o serveis públics, i d'aquesta manera augmentar el seu nivell d'eficiència i el consegüent estalvi per al ciutadà.

No obstant això, un sistema de comptabilitat de gestió en les entitats públiques no solament ha de dissenyar-se de manera que proporcioni informació adequada i rellevant respecte als costos dels serveis públics, sinó també de manera que permeti mesurar una altra variable tan important com és la *qualitat* d'aquests serveis públics.

En aquest aspecte, una funció important de la comptabilitat de gestió és la relativa a aquells comptes, nombres, o mesuraments relatius a la qualitat, és a dir, el mesurament, avaluació i control de la qualitat dels serveis que el ciutadà rep de les entitats públiques, i fins i tot el càlcul dels costos d'aquesta qualitat i dels costos de la *no qualitat*.

En definitiva, la comptabilitat de gestió en el sector públic ha d'informar detalladament, en primer lloc, el ciutadà, i en segon lloc, els gestors públics, tant sobre el cost dels outputs o serveis que presten, com del nivell d'*eficàcia* i d'*eficiència* que estan assolint en allò que fan, i tot això, amb la necessària finalitat, d'una banda, de millorar la gestió d'aquests recursos públics de què disposen, i de l'altra, i més importat, de generar una mínima *transparència*, i per tant una adequada informació per als ciutadans, i per a la societat en conjunt.

En aquest context, la moderna evolució que està experimentant la Comptabilitat de gestió no solament permet, sinó que posa en evidència la necessitat de ser aplicada a les entitats públiques. Tot i que aquestes entitats posseeixen un cert caràcter específic en funció de la seva naturalesa jurídica, i de la funció singular que, de vegades, desenvolupen per a la societat, no deixen de ser unitats econòmiques, que fan servir una sèrie de recursos econòmics, i els transformen en una sèrie d'outputs o productes, com ara en aquest cas els *serveis públics*. En aquest sentit, cal recordar, com assenyalava el Document núm. 15 de la Comissió de Comptabilitat de Gestió d'AECA¹, que la comptabilitat de gestió a les entitats del sector públic inclou els objectius següents:

- a) Clarificar l'ús dels recursos públics des d'una perspectiva d'eficiència i d'economia, i possibilitar un control de gestió sobre aspectes concrets de l'entitat.
- b) Determinar la quantia de les taxes i preus públics.
- c) Facilitar l'elaboració i avaluació dels pressupostos.
- d) Fonamentar la valoració dels béns produïts per l'activitat del sector públic,
- e) Recolzar l'adopció de decisions sobre la producció de béns o prestació de serveis, amb el coneixement detallat dels costos i ingressos.
- f) Facilitar informació a òrgans governamentals tant nacionals com supranacionals, per fonamentar l'import dels ajuts i subvencions.

El model de comptabilitat de gestió es podrà dissenyar sota una perspectiva d'unificació de la informació relativa als objectius buscats, de manera que la informació rellevant en el sistema serà la que contingui aquelles dades que permetin dur a terme la comparació d'uns organismes amb els altres. D'altra banda, si l'objectiu que preval és servir d'instrument de suport per a la presa de decisions de gestió, el seu procés d'elaboració variarà, ja que la informació rellevant vindrà constituïda per l'aprofitament dels recursos econòmics per complir els objectius que s'han marcat en cada cas, i la informació estarà dissenyada perquè resulti útil als distints responsables de cada centre de costos, i per tant serà una informació elaborada a mesura dels mateixos usuaris interns de l'entitat pública en qüestió.

A part la mateixa necessitat o justificació econòmica de la utilització d'un adequat sistema de comptabilitat de gestió a les entitats públiques, cal recordar, en qualsevol cas, que la pròpia legislació espanyola, en distints nivells, ja contempla la necessitat i fins i tot l'obligació que les entitats públiques aportin dades relatives a una sèrie de variables, la informació de les quals no pot sortir d'un altre lloc que d'un adequat sistema de comptabilitat de gestió. En aquest aspecte cal assenyalar, en primer lloc, que la Constitució espanyola de 1978 estableix, al seu article 31.2, que la «programació i execució de la despesa pública respondrà als criteris d'*eficiència i economia*», la qual cosa ve a contemplar la necessitat que es mesurin, d'alguna manera, aquesta

¹ AECA: «La Contabilidad de Gestión en las entidades públicas», Documento núm. 15 de Principios de Comptabilitat de Gestió, Ediciones AECA, Madrid, 1997, pp. 25-29.

eficiència i aquesta economia, i que per tant es generin i es facin servir dades que subministra la informació comptable interna.

D'altra banda, la Llei General Pressupostària, en el seu article 18, assenyala que el control de l'eficiència *s'exercirà mitjançant l'anàlisi del cost de funcionament i de rendiment dels respectius serveis*. També aquesta Llei, en el seu article 124, cita com uns dels fins de la comptabilitat pública el de *retre la informació que sigui necessària per a la presa de decisions de gestió*. A més, l'article 134 obliga que el Compte General de l'Estat vingui acompanyat de dues Memòries, una d'elles justificativa del *cost i rendiment* dels serveis públics; i l'altra, demostrativa del grau com s'hagin acomplert els objectius programats, amb indicació dels previstos i assolits, i del *cost* dels mateixos.

D'altres disposicions legals vénen igualment a determinar la conveniència que es disposi d'una informació comptable interna per part de les entitats públiques. Així, la Llei Orgànica 2/1982 de 12 de maig del Tribunal de Comptes estableix, al seu article 9.1, que la funció fiscalitzadora del Tribunal de Comptes es referirà al sotmetiment de l'activitat economicofinancera del sector públic als principis de *legalitat, eficiència i economia*. Finalment, cal ressenyar que la Llei 8/1989 del 13 d'abril de Taxes i Preus públics estableix expressament la necessitat que les taxes que s'imposin al ciutadà per pagar els serveis hauran de tendir a cobrir el *cost del servei* o de l'*activitat* que constitueixi el seu fet imposable, i a més remarca, en el seu article 19.1, que «l'import de les taxes no podrà excedir del *cost real o previsible* del servei d'activitats de què es tracti, i que, a més, per a la determinació de la quantia de la taxa es prendran en consideració les *despeses directes o indirectes...*, fins i tot les de caràcter financer, amortització de l'immobilitzat i generals que siguin d'aplicació, tot això amb independència del pressupost o organisme que les satisfaci». També aquesta Llei, al seu article 20, assenyala que «els projectes de Reial Decret que acordin l'aplicació d'una taxa han d'incloure una Memòria economicofinancera sobre el *cost*, fins al punt que la manca d'aquest requisit determinarà la nul·litat del ple dret de la disposició».

El conjunt de les normes legals abans esmentades suposa un argument transcendental, atès el seu caràcter obligatori, perquè les entitats del sector públic duguin una comptabilitat interna o comptabilitat de gestió, i a través d'ella puguin diferenciar els distints conceptes de cost, eficiència, etc., que en aquestes normes s'estableix com a obligació d'aquestes entitats públiques.

D'altra banda, i pel que fa a la *qualitat* de les activitats o dels serveis públics, ja no es tracta tant d'una obligatorietat legal, sinó d'una necessitat de caràcter purament social que demanda de manera creixent el ciutadà, el qual cada cop necessita més un mínim nivell de satisfacció, és a dir, de qualitat percebuda, en aquells serveis que rep de l'Administració Pública, i que vénen a suposar la contrapartida de les aportacions fiscals que el ciutadà duu a terme.

Com més va més notòriament hi ha una *cultura de la qualitat* en els serveis, tant en les empreses de caràcter privat, que necessiten de la qualitat com a variable estratègica de competitivitat, com així mateix a les entitats públiques, que es veuen creixentment obligades a competir en moltes activitats amb les del sector privat, i que per tant han d'assolir, encara que només sigui per aquest efecte comparatiu, un creixent grau de qualitat en les seves prestacions.

Doncs bé, en aquest context de conveniència, i fins i tot de necessitat legal, de desenvolupar una adequada Comptabilitat de Gestió, pot ser interessant, com a element bàsic d'actuació, l'anàlisi i la gestió, d'una banda, de les *activitats* de les entitats públiques, així com, de l'altra, el càlcul dels costos de les unes i les altres d'aquestes activitats, qüestió que abordarem a l'apartat següent.

6. LA GESTIÓ DE LES ACTIVITATS PÚBLIQUES I EL CàLCUL DELS SEUS COSTOS

En fer referència a les activitats que es desenvolupen en el sector públic caldria delimitar, en primer lloc, el concepte i la tipologia de les pròpies activitats públiques o, en definitiva,

dels serveis públics que es poden distingir en un context tan ampli i complex com és el de les Administracions públiques en el seu conjunt.

En principi, i al marge d'activitats o serveis més específics que es podrien distingir dins de cadascuna de les activitats o serveis generals, i entre les moltes formes que podríem utilitzar per classificar els serveis públics, podem esmentar la classificació recollida en el Document núm. 16 de la Comissió de Comptabilitat de Gestió d'AECA,² en el qual, i amb la finalitat d'aplegar un conjunt d'indicadors de gestió, s'explicita la següent classificació general dels serveis o activitats públiques: a) Serveis de seguretat pública, b) Serveis d'utilitat pública, c) Serveis de suport, d) Parcs i lleure, e) Treballs públics i transports, f) Salut i serveis humans, g) Planificació i direcció del creixement, h) Administració de justícia, i) Serveis culturals, j) Educació i recerca, k) Serveis comercials, industrials i financers.

Dins de cadascun d'aquests serveis públics generals, es desenvolupen activitats cada cop més concretes, segons el nivell de detalls a què s'aprofundeixi, i basant-se en una desagregació multiplicadora es podran distingir multitud de microactivitats específiques, d'àmbit reduït, que són les que conformen globalment l'activitat quotidiana del sector públic en el seu conjunt.

D'altra banda, i a efectes d'explicitar alguns conceptes bàsics en relació amb la *gestió de les activitats* en el sector públic, així com en el *coneixement dels costos* de cara a la seva racionalització, hem de fer referència en aquest context a algunes tècniques modernes, que s'han desenvolupat a nivell internacional fonamentalment en aquesta dècada dels norantes, i que són l'ABM (Activity Based Management) i l'ABC (Activity Based Costing).

Simplement a tall de puntualitzacions bàsiques, hem d'assenyalar que, tant el model ABM com el model ABC tenen una filosofia i uns objectius semblants, atès que tots dos persegueixen un coneixement exhaustiu de les *activitats* que es desenvolupen en qualsevol organització, per exemple en una entitat pública, de tal manera que es puguin conèixer tots els atributs relatius a la seva execució, d'una banda, així com els costos que comporta la realització d'aquestes activitats, en funció dels recursos efectius que consumeixen.

Com una primera delimitació conceptual es podria afirmar que el sistema ABM és un sistema amb una dimensió més àmplia i genèrica que el sistema ABC, ja que aquell respon a un concepte de model de gestió dirigit a aconseguir a nivell general l'excel·lència empresarial pel que fa al desenvolupament d'aquestes activitats, mentre que el sistema ABC és un model eminentment comptable que, en funció d'aquesta nova filosofia, subministra una informació més rellevant i bastant renovada respecte als mètodes tradicionals de càlcul de costos. En tot cas, el sistema ABC serveix de base als objectius més generals de l'ABM, el qual, utilitzant la informació generada per aquell, així com altres eines de menor contingut comptable, s'encamina a assolir, com s'ha dit, els nivells d'aquesta excel·lència empresarial.

L'ABM es pot instrumentar, per tant, en primer lloc, en funció del càlcul dels costos a través del sistema ABC, i en segon lloc, en base a les decisions tècniques dirigides a aconseguir la qualitat total. Es pot dir, d'altra banda, que l'ABM tendeix a incrementar l'eficiència de les organitzacions, siguin aquestes empreses o entitats públiques, i en aquest aspecte destaquen tres objectius clars: a) L'increment de la qualitat, b) La reducció de costos, c) L'optimització dels temps en els processos d'activitat econòmica.

En resum, dins de l'àmbit de les entitats i serveis públics, aquesta metodologia pot constituir una eina fonamental per conèixer, en primer lloc, la forma, el nivell i l'eficàcia i efectivitat amb què es desenvolupen les distintes activitats, així com per arribar a establir, d'altra banda, el cost d'aquestes, i associar, a més, aquest cost a nivell de procés amb criteris d'execució. D'aquesta manera, la filosofia de les activitats implica una anàlisi integral de les característiques de l'entitat pública en ella mateixa, i dels treballs que s'hi realitzen, i permet un seguiment en l'assignació dels costos dels distint tipus de recursos consumits per l'ens públic fins als productes o serveis que, a uns i altres nivells, es porten a terme dins del mateix. Posteriorment, es podrà així dur a terme de manera complementària una investigació dels escenaris alternatius per millorar la gestió dels costos i dels mateixos processos del corresponent organisme públic.

² AECA: «Indicadores de Gestión para las entidades públicas», Documento núm. 16. Ediciones AECA, Madrid, 1997, pág. 47.

Amb l'orientació de mer aclariment conceptual que perseguim en aquest apartat, no entrarem ara en detalls respecte a la metodologia del sistema ABC-ABM, però almenys podem assenyalar que en el sistema de costos ABC el punt de referència pel que fa a la conducció dels costos, i per tant del control dins d'una organització, són les diferents activitats que es porten a terme en el seu si, en comptes de l'estructura de centres, seccions o departaments que pogués tenir implantada en la seva activitat econòmica o productiva.

En aquest terreny, amb caràcter del càlcul i assignació de costos en les entitats públiques, podem fer una primera referència metodològica, i remetre'ns a allò que sobre el tema recull l'anteriorment esmentat Document núm. 15 de la Comissió de Comptabilitat de Gestió d'AECA, en el qual es duu a terme una catalogació dels centres de costos existents a les entitats públiques en quatre categories com són:³ a) Centres principals, b) Centres auxiliars, c) Centres directius i administratius, i d) Centres específics.

Els centres principals són els que desenvolupen les anomenades *activitats finalistes*; els centres auxiliars duen a terme activitats de suport a d'altres centres; els centres directius i administratius desenvolupen el conjunt de les activitats directives i administratives de caràcter general, i finalment, els centres específics duen a terme una altra sèrie d'activitats de caràcter suplementari no relacionades directament amb la prestació dels serveis públics finals.

En definir operativament els centres de cost és important dur a terme, primerament, un estudi exhaustiu de les activitats que realitzen aquests centres, bé a través d'entrevistes, o bé a través d'altres eines d'observació i contrastació empírica. Així, segons el citat Document s'han de posar de manifest en aquest aspecte, entre d'altres, les qüestions següents: a) Activitats que es volen controlar, i possibilitat d'afectació directa dels costos, fonamentalment dels costos de personal; b) Activitats que el centre té assignades; c) Activitats que es realitzen dins el centre; d) Dificultats que sorgeixen en la realització de les activitats; e) Capacitat disponible a utilitzar i la realment utilitzada; f) Mitjans físics i informàtics de què es disposa; g) Mitjans humans disponibles: nombre de persones, ubicació, tipus de treball que aquests realitzen, etc.; h) Relació de despeses corrents que es consumeixen en el centre; i) Relació dels tipus d'ingressos que, en el seu cas, generi el centre.

D'altra banda, i un cop delimitades les activitats, en alguns casos, segons el citat Document, es pot definir el producte o servei final que l'organisme públic presta al ciutadà, com el portador de costos, mentre que l'activitat es constitueix en representativa del treball o tasca que, a nivell intermedi, realitza cada unitat, i que s'ha de coordinar amb altres per arribar al producte o servei que es presta a l'exterior. Així, es poden calcular, en primer lloc, els costos de les activitats i/o serveis, i mitjançant la incorporació d'unitats físiques o indicadors d'execució es pot obtenir informació sobre costos unitaris, costos mitjans, grau d'avenç, així com altres dades econòmiques i financeres d'interès.

És important ressenyar, a més, que l'estructura de càlculs relatius al sistema ABC es projecta sobre tots els àmbits d'una organització, i no solament sobre l'àrea de producció, i és per això que totes les activitats que es realitzen en una entitat empresarial o pública tenen una importància substantiva pel que fa a la seva consideració i anàlisi, en tant que tant les unes com les altres contribueixen a la finalitat de generar els productes, o de prestar els serveis corresponents.

A nivell metodològic, i esquemàticament, l'anàlisi dels costos d'una entitat pública basada en les activitats es podria sistematitzar en tres etapes diferents: en una primera fase, l'anàlisi determinaria l'estructura o vertebració de les activitats i serveis existents en aquesta entitat pública. Aquesta estructura vindria a configurar en certa manera les unitats de responsabilitat a diferents nivells en la pròpia entitat, així com els treballs o tasques individuals enquadrats en les activitats o serveis finals. Això també inclouria una anàlisi detallada de les mateixes activitats a fi de determinar progressivament les seves característiques.

En una segona etapa, es podrien definir les línies mestres del model de costos, requerint l'assignació d'aquests costos a aquelles activitats i processos que els han consumit; aquesta fase possibilitaria a més identificar aquelles activitats que no aporten valor afegit als serveis públics,

i que no són realment necessàries en aquest sentit per al ciutadà, ni per al nivell de servei i la satisfacció que percep d'aquests serveis; aquestes activitats es distingirien clarament de les altres activitats que duen a terme una substantiva aportació als objectius de millora i/o que són necessàries a aquest efecte.

En una última etapa, es podrien sistematitzar i modelitzar els costos de cada procés i de cada servei públic, i fins i tot es podria efectuar una anàlisi de predicció o simulació, que permetés generar diferents i alternatives estimacions de costos, de cara a ajudar a prendre les decisions en aquest tema al gestor públic.

En l'anterior procés metodològic, una qüestió important a decidir és l'elecció del *criteri de repartiment* per a cadascun dels diferents elements de cost, de tal manera que aquestes quantitats relatives als distints inputs poden ser assignades als distints centres, i d'aquests a les diferents activitats abans esmentades. És per això que elements com els costos de l'energia elèctrica, l'amortització d'immobles, les comunicacions, etc., han de ser assignats en base a criteris de repartiment establerts de tal manera que pugui dur-se a terme de manera efectiva aquesta imputació. Per exemple, l'energia elèctrica es pot repartir basant-se en els quilovats hora, o bé basant-se en el temps utilització de les corresponents instal·lacions. L'amortització dels immobles pot ser repartida basant-se en el nombre de m² d'aquests immobles; els costos de neteja, basant-se en el nombre de m², igual com els costos de seguretat, etc.

D'altra banda, resulta igualment important assignar i utilitzar *unitats de mesura* per a cadascuna de les activitats que es realitzen en l'entitat pública, i que serviran de clau de repartiment o de distribució proporcional dels distints costos de l'activitat en qüestió. Per exemple, l'activitat *consultes del ciutadà* es pot controlar a través de dues unitats de mesura, com ara: el nombre de consultes realitzades, o bé el temps de treball dedicat. Per la seva banda, el *registre de documents* pot ser mesurat en termes físics, bé a través del nombre de documents d'entrada, o bé del nombre de documents de sortida. L'activitat *neteja de les instal·lacions* de l'organisme en qüestió, pot ser mesurada a través de l'espai físic, o bé a través de les hores de treball, i es registra normalment una certa proporcionalitat o semblança entre aquests indicadors, així com entre els uns o els altres dels indicadors alternatius elegits per a cada activitat.

Una qüestió que resulta evident en aquest aspecte és el conjunt de limitacions que, per a aquests objectius de càlcul de cost de les activitats, presenta la informació normalment disponible a les entitats públiques. L'estructura dels sistemes d'informació econòmica i financera en les entitats públiques està orientada, com ja hem dit anteriorment, d'una manera molt substantiva, al control de la legalitat, d'una banda, i al control pressupostari, de l'altra, i no es disposa en general d'altres nivells d'informació més desagregats que permetin una assignació de costos a les distintes unitats i centres de responsabilitats existents a les entitats públiques. En tot cas, el que està disponible en aquest aspecte és una classificació econòmica o funcional que, d'alguna manera, adscriu legalment i pressupostàriament certes despeses a alguns centres, sense que això determini cap operativitat directa a l'hora de desenvolupar possibles sistemes de costos.

A un nivell més concret no solen existir, d'altra banda, mesuraments de les realitzacions, de les tasques, ni dels temps de desenvolupament dels serveis públics, cosa que dificulta enormement una implantació d'un sistema de costos en general, i en major mesura d'un sistema de gestió i de costos basat en les activitats. No obstant això, i malgrat aquestes limitacions, no hi ha dubte que la implantació d'un sistema d'aquest tipus pot suposar avantatges i millores molt importants en el sistema d'informació de les entitats públiques, i servir de base per a un millor coneixement i una millora del nivell de prestacions i de qualitat en els serveis públics.

En tot cas, cal tenir en compte que una part de les activitats prestades per distints serveis o departaments de l'administració pública no van directament al ciutadà, sinó que es presten a altres serveis o departaments de la mateixa entitat pública, o bé a altres entitats públiques, amb la qual cosa aquests costos hauran de ser transferits a aquests serveis o a entitats públiques, i passaran a engruixir efectivament els costos d'aquests últims, de manera que, juntament amb

els costos que hagin rebut prèviament, seran imputats ulteriorment d'una manera semblant a la citada.

Finalment, cal recordar que el sistema ABM suposa, d'altra banda, la concepció i utilització d'indicadors de gestió no financers o no monetaris, que permetrà avaluar les diferents realitzacions a les corresponents activitats públiques, i assolir així una millora contínua en aquestes realitzacions. A aquesta mena d'indicadors fem referència a l'apartat següent.

7. LA UTILITZACIÓ D'INDICADORS DE GESTIÓ A LES ENTITATS PÚBLIQUES

Per dur a terme un mesurament mínimament rigorós de la gestió en els serveis públics, cal delimitar i fixar unes sèries d'*indicadors* o mesuradors efectius sobre les variables més representatives de l'execució dels distints serveis públics.

En dissenyar un sistema d'indicadors, i seleccionar en concret un conjunt d'ells, és convenient tenir en compte que existeixen a la pràctica distints tipus o classificacions d'indicadors. En aquest aspecte cal fer una breu referència a les tres classificacions més freqüents que es contenen en l'anteriorment citat Document núm. 16 de la Comissió de Comptabilitat de Gestió d'AECA.⁴ En aquest sentit, es poden classificar els indicadors: a) Segons la seva naturalesa, b) Segons l'objecte, c) Segons l'àmbit d'actuació.

A) Segons *la seva naturalesa*, els indicadors es classifiquen en els tipus següents: 1) Economia, 2) Eficàcia, 3) Eficiència, 4) Efectivitat, 5) Equitat, 6) Excel·lència, 7) Entorn, 8) Sostenibilitat.

B) Si es classifiquen els indicadors en funció de l'*objecte a mesurar* podem distingir els següents:

a) Indicadors de *resultat*, que tracten de mesurar els resultats obtinguts en comparació amb els esperats.

b) Indicadors de *procés*, que valoren aspectes relacionats amb les activitats i la seva eficiència.

c) Indicadors d'*estructura*, els quals tracten de mesurar aspectes relacionats amb el cost i la utilització dels recursos.

d) Indicadors *estratègics*, que valoren qüestions que tenen una incidència important en la constitució dels resultats de les activitats, sense tenir una relació directa amb elles.

C) Segons l'*àmbit d'actuació*, es distingeixen dos tipus d'indicadors: els *interns*, que fan referència a variables relacionades amb el funcionament de la corresponent entitat públic i, d'altra banda, els indicadors *externs*, els quals es refereixen a la repercussió exterior de les corresponents activitats relacionades amb els serveis.

A tall d'exemple, podem citar alguns indicadors de gestió que es fan servir, en aquest cas, pel Govern Autònom de Madrid (Conselleria de la Presidència) pel que fa a l'avaluació de les actuacions dels policies municipals de la regió. Es tracta dels següents *indicadors de resultat*: a) Xifra de denúncies tramitades, b) Taxa de resolució de conflictes, c) Velocitat de resposta en les actuacions, d) Grau de satisfacció veïnal.

D'altra banda, i per a la comparació del nivell d'assistència o cobertura de les diverses policies locals, a l'esmentat organisme es fan servir també alguns indicadors comparatius, com ara: Nombre de policies per 1000 habitants. En aquest aspecte es pot assenyalar que a les Corones Nord i Oest de la Comunitat existeixen: 1,2 policies/1000 habitants, en tant que als Flancs Est i Sud la proporció és de 0,8 policies/1000 habitants.

Finalment, un altre exemple o experiència pràctica que podem esmentar d'indicadors de

gestió en el Sector Públic, el constitueix el Quadre d'indicadors elaborat i implantat per la Generalitat i per la Sindicatura de Comptes de Catalunya, en col·laboració amb la Direcció General de Transports, a través del qual es jutgen les activitats o serveis públics relatius al transport urbà col·lectiu de superfície a Catalunya:⁵

Es tracta d'una sèrie d'indicadors que cobreixen variables o atributs molt distints en relació amb aquesta activitat de transport urbà col·lectiu. El conjunt d'aquests indicadors per àrees és el següent:

A) Indicadors de Productivitat:

1. Km/emprat: *Nombre de quilòmetres útils/Nombre de treballadors.*
2. Km any/autobús: *Nombre de quilòmetres útils/Nombre de vehicles a la flota.*
3. Carburant/100 Km: *Litres gas-oil x 100/Nombre de Km totals.*
4. Cost/km: *Costos d'explotació s. PGC/Nombre de quilòmetres totals.*
5. Cost/viatger: *Costos d'explotació s. PGC/Nombre de viatgers.*
6. Índex km útils/km totals: *Nombre km útils/Nombre km totals.*

B) Indicadors de Nivell de servei:

1. Viatgers/hora: *Nombre de viatgers/Nombre d'hores.*
2. Viatgers/km: *Nombre de viatgers/Nombre de km útils.*
3. Km any /km²: *Nombre de km útils/Km² municipis servits.*
4. Km any/habitant: *Nombre de km útils/Nombre d'habitants municipi.*
5. Viatges any/habitant: *Nombre de viatgers/Nombre d'habitants municipis.*

C) Indicadors de Preu

1. Ingrés/viatger: *Ingressos recaptació/Nombre de viatgers*
2. Ingrés/km: *Ingressos recaptació/Nombre de km útils.*
3. Subvenció/viatger: *Subvencions rebudes/Nombre de viatgers.*

D) Indicadors de Qualitat.

1. Velocitat comercial: *Nombre de quilòmetres útils/Nombre d'hores.*
2. Antiguitat mitjana del parc: *Nombre total d'anys d'antiguitat/Nombre total d'autobusos.*
3. Sinistralitat x 100.000 hores: *Nombre de sinistres x 100.000 hores/Nombre de quilòmetres totals.*
4. Accessibilitat PMR als vehicles: *Nombre de vehicles adaptats x 100/Nombre de vehicles flota.*
5. Freqüència: *Km longitud xarxa x 60/Nombre d'autobusos en servei x velocitat comercial.*

Els anteriors indicadors no són sinó un exemple pràctic de la manera com diverses entitats estan dissenyant conjunts o estructures d'indicadors de gestió, informació que després fan pública, amb la qual cosa estan complint els objectius de qualitat i eficiència en la gestió, i d'informació social i transparència de cara al ciutadà, objectius aquests que hem postulat en aquest treball com a fonamentals en el quefer i l'afectació social de les entitats públiques.

⁵ Sindicatura de Comptes de Catalunya: «Transporte urbano colectivo de superficie en Cataluña. Indicadores, 1994», Informe 21/95-SM.

La informació comptable com a instrument de transparència i modernització del sector públic espanyol en el context internacional

VICENTE MONTESINOS JULVE

Catedràtic d'Economia Financera i Comptabilitat, Universitat de València

1. L'EVOLUCIÓ DEL SECTOR PÚBLIC I LA SEVA INCIDÈNCIA ECONÒMICA

Per als economistes educats en els principis de l'economia del benestar, la intervenció activa de l'Estat en l'economia, fruit més o menys directe de les doctrines keynesianes i post-keynesianes, constituïa una garantia per superar les insuficiències de l'economia de mercat, i un mecanisme eficaç per evitar les oscil·lacions cícliques i els ensurts que l'economia del primer terç de segle havia deparat al món occidental. Un sector públic fort i amb pes es mostrava així com un objectiu que ofería garanties de prosperitat, equilibri i progrés. Del desenvolupament i consolidació d'aquest sector públic derivaria l'Estat del Benestar, que sens dubte ofería perspectives molt més avançades, justes i prometedores que el tradicional Estat liberal, i garantia les llibertats davant les fórmules dirigistes i collectivitzadores de l'economia.

Tanmateix, en els moments actuals sembla que el sector públic és el gran responsable de quasi tots els mals de la nostra economia, i es busca el camí de la seva reducció. La privatització apareix o es presenta de vegades com un camí cap a la millor assignació dels recursos i, d'altres, simplement com un camí cap a la recerca per qualsevol mitjà de l'ansiejada reducció del sector públic, per bé que moltes vegades es tracti d'una via ràpida per obtenir amb facilitat i rapidesa ingressos que alleugin la penúria o insuficiència d'altres fonts de recursos financers. De la mateixa manera, es parla de la contractació exterior de serveis inicialment prestats des del sector públic, com una fórmula a utilitzar per aconseguir els objectius de forma més barata i de vegades més eficient. Això no obstant, seria perillós incidir excessivament en els inconvenients i aspectes negatius del sector públic, perquè sens dubte una anàlisi precipitada podria fer-nos oblidar la nostra pròpia memòria històrica i renunciar a conquestes importants que la gestió pública dels recursos ha permès aconseguir. És doncs necessari, i en bona mesura urgent, «rearmar» i «legitimar» l'actuació dels gestors públics per mitjà de la modernització de les estructures del sector, la introducció de mecanismes i reformes adequats per millorar els seus resultats i l'increment dels controls sobre el seu funcionament.

En l'últim quart de segle hem assistit a un creixement espectacular del sector públic en les economies occidentals desenvolupades, la participació de les quals se situa al voltant del 50% del PIB. A aquest creixement de la despesa no li ha correspost un creixement dels ingressos en la mateixa proporció, amb la qual cosa s'ha generat el problema urgent del dèficit públic, que ha seguit una tendència ascendent al llarg de les dues últimes dècades, acompanyada també d'un augment de l'endeutament.

El dèficit públic suposava a Espanya el 1981 un 3,9% del PIB, enfront d'un 5,7% a la UE, xifres que queden reduïdes el 1996 al 4,4% i 4,6% respectivament, per damunt del 3,2% del conjunt de l'OCDE. Pel que fa a l'endeutament, a la UE el 1996 oscil·la entre el 130% del PIB en el cas de Dinamarca i el 7,8% de Luxemburg, amb 69,3% d'Espanya, que sobrepassa el 60% establert com a criteri de convergència.

El que hem dit ve a posar de manifest dos criteris fonamentals: en primer lloc, el *creixement espectacular del sector públic* els últims anys; en segon lloc, les *dificultats que plantegen el*

finançament i el control de la despesa generat per aquest creixement, que originen dèficits creixents el finançament dels quals provoca un creixement excessiu de l'endeutament públic. La càrrega financera derivada de l'endeutament públic resta òbviament recursos a d'altres ocupacions alternatives dins de l'economia productiva del país, hipotecant excessivament, a parer dels experts, les possibilitats de creixement i de creació d'ocupació del conjunt d'aquesta economia.

Estem, doncs, davant un procés de redimensionament o almenys d'estabilització del sector públic, i en tot cas d'una profunda reconversió de les seves estructures, que exigirà sens dubte un ampli i profund debat sobre els seus objectius, funcionament i mecanismes de control. Control és potser la paraula màgica en aquesta cruïlla, tant a través de mecanismes interns com d'institucions i persones externes a les entitats públiques. En aquesta preocupació pel control del sector públic serà important sens dubte una reflexió sobre el paper que poden jugar els mecanismes del mercat amb relació als ens públics: si el mercat és l'últim jutge i instància de control dels agents privats d'una economia, ¿en quina mesura pot funcionar en el sector públic?, ¿quines serien la seva utilitat i les seves limitacions per avaluar la gestió i assignar eficientment els recursos en l'àmbit públic?, ¿si el funcionament propi d'un mercat real no fos possible, podria trobar-se alguna mena de mercat virtual per a les actuacions de les entitats governamentals?

Es fa, doncs, necessari i en bona mesura urgent «rearmar» i «legitimar» l'actuació dels gestors públics, per mitjà de la *modernització de les estructures* del sector, la introducció de mecanismes i reformes adequats per *millorar els seus resultats* i l'increment dels *controls* sobre el seu funcionament.

Sembla així necessari dins d'aquest escenari disposar d'*informació clara i transparent* sobre l'activitat econòmicofinancera del sector públic i el seu impacte en la societat a la qual ha de servir. Aquesta informació ha de venir referida tant als inputs utilitzats per a la producció de béns i serveis com als outputs en què finalment es materialitzi l'activitat pública, així com, en la mesura del possible, el seu impacte final en els ciutadans. Només a través d'una política informativa transparent es podrà fer efectiu el control abans esmentat, i serà possible detectar les insuficiències i punts febles del sistema, com a referències per a la seva modernització i reforma racional.

Aquest control i transparència informativa del sector públic, *desproveït de privilegis injustificats i sotmès gradualment a normes i procediments de gestió desenvolupats en el sector privat de l'economia i en gran mesura aplicables al sector públic*, constitueixen al meu parer elements fonamentals per a la *legitimació social i l'enfortiment consegüent d'aquest sector públic*, que sens dubte no serà assolit sinó després d'adequar la seva dimensió i estructures i regles de funcionament a les exigències que l'entorn de l'economia internacional i el sistema actual de valors han anat perfilant els últims anys. Des del punt de vista sociològic i polític aquesta recerca de la transparència informativa constitueix sens dubte un *canvi cultural important*, l'objectiu final del qual haurà de ser interessar i implicar més activament els ciutadans en la cosa pública i en forma com es gestionin els recursos comuns posats a disposició dels governants.

2. LA INFORMACIÓ ECONOMICOFINANCERA DEL SECTOR PÚBLIC EN EL CONTEXT INTERNACIONAL

En la mesura que es creï i es difongui aquesta nova cultura d'implicació dels *ciutadans* en el seguiment i control dels recursos públics i del seu ús, s'anirà generant sens dubte un major interès d'aquests per la informació econòmicofinancera, amb la qual cosa aquests es constitueixen en els primers i principals *destinatariis* o usuaris d'aquesta informació, en primer lloc per raons democràtiques, en tant que dipositaris de la sobirania popular i electors, però també com a conseqüència dels drets derivats en favor seu de la mateixa lògica del mercat, en tant que finançadors com a contribuents dels béns i serveis públics produïts i «clients» de les entitats públiques, com a destinataris dels seus serveis (Vid. International Federation of Accountants; Van Peursem i Pratt).

Altres usuaris o destinataris de la informació financera pública són els *òrgans de representació política*, constituïts per les assemblees de representants electes, assistits generalment pels seus *òrgans institucionals de control extern*; els *governos i òrgans de gestió dels ens públics*; els *subministradors de recursos*, com ara inversors, prestamistes i creditors diversos de caràcter privat, nacionals i internacionals, així com altres ens públics nacionals i internacionals; els *avaluadors de la gestió*, com ara analistes econòmics i financers i finalment, no per esmentats en últim terme menys importants, els *mitjans de comunicació social*.

Com a *finalitats dels sistemes d'informació per a la gestió pública (SIGP)* podem distingir quatre grans grups:

- El control del *compliment* de la legalitat, els principis comptables i les normes generalment acceptades per a la protecció i gestió dels recursos confiats als administradors públics.
- El coneixement i anàlisi de la *situació financera* de l'entitat, a través del coneixement dels recursos financers i la seva assignació; la liquidesa i la solvència; les necessitats d'endeutament; el patrimoni i el seu manteniment; i el seguiment de l'execució pressupostària.
- L'*avaluació de la gestió pública*, i en especial la qualitat dels serveis prestats; l'adequació als objectius fixats; el cost de les prestacions; anàlisi de les activitats; i assignació dels resultats als responsables.
- Finalment, l'anàlisi de l'*impacte econòmic de l'activitat pública*, a través de la contribució de la comptabilitat pública a l'elaboració dels comptes nacionals i la incorporació del sector públic als grans indicadors socioeconòmics.

Aquestes finalitats van adreçades a servir els dos grans *objectius* dels SIGP, marcats per les *necessitats informatives dels usuaris*: a) el *rendiment de comptes* pels recursos confiats i la gestió encomanada; i b) suport a l'*adopció de decisions* dels usuaris, tant externs com interns.

El control de legalitat, el pilotatge de l'execució del pressupost i el rendiment de comptes són objectius del SIGP acceptats a tots els països de l'OCDE, que també accepten la majoria de la resta de finalitats o objectius enumerats. L'objectiu de proporcionar informació per a l'adopció de decisions per part dels usuaris externs, en el cas dels governs centrals, només es contempla en la meitat dels països que componen l'àrea econòmica analitzada. La comptabilitat pública, igual com la comptabilitat empresarial, és objecte de *regulació o normalització* per part d'organismes tècnics, de naturalesa i característiques diverses segons els països i àrees geoeconòmiques. Així, de la mateixa manera que passa en comptabilitat empresarial a països amb una tradició jurídica romanogermànica, com Bèlgica, França, Alemanya, Espanya, Itàlia o Portugal predomina en comptabilitat pública un sistema de base macroeconòmica, en el qual les normes s'emeten per organismes oficials amb capacitat normativa. Tanmateix, a països amb sistemes legals de la família de la *common law*, com ara els Estats Units, Canadà, Austràlia o Nova Zelanda, l'emissió de normes de comptabilitat pública es duu a terme fonamentalment per organismes professionals, normalment a través de comitès específics per al sector públic constituïts en el si de les organitzacions professionals de comptadors, que configuren així sistemes de comptabilitat pública que podríem considerar com de base microeconòmica. La *normalització internacional en comptabilitat pública* no ha assolit un nivell comparable a la de la comptabilitat empresarial. Sí que existeixen, això no obstant, estudis i documents que persegueixen una aproximació conceptual i un marc de referència comú per a la comptabilitat pública dels països integrats en les organitzacions en el si de les quals es desenvolupen aquests treballs. En concret, a nivell europeu desenvolupa aquest tipus d'activitats la Federació d'Experts Comptables Europeus (FEE), a través del seu comitè del sector públic; de la mateixa manera, a nivell mundial desenvolupa una tasca d'harmonització important el comitè del sector públic de la Federació Internacional de Comptadors. En tots dos casos, les tasques es desenvolupen per iniciativa d'organitzacions professionals de comptadors, i els seus documents no tenen mai caràcter coercitiu o obligatori. Més que de normalització, cal doncs parlar d'*harmonització internacional en*

comptabilitat pública, que també va ser en gran mesura l'enfoc aplicat pel Comitè Internacional de Normes Comptables (IASC) quan va iniciar el seu trajecte en matèria d'harmonització internacional de la comptabilitat de les empreses. L'harmonització internacional en comptabilitat pública —i fins i tot hauríem de parlar en aquest punt més pròpiament de normalització internacional— està doncs bastant *menys desenvolupada que en comptabilitat empresarial*. Tanmateix, les necessitats informatives dels usuaris dels estats comptables públics es troben molt insatisfactòriament ateses a nivell internacional, en l'entorn del qual resulta francament difícil la comparabilitat, fins i tot dins d'àrees geogràfiques, econòmiques i culturals afins. Valgui com a exemple el seguiment d'alguns objectius de convergència europeus, com ara el dèficit públic o l'endeutament: el seu seguiment es duu a terme a partir de les dades de comptabilitat nacional, que han de nodrir-se, pel que fa al sector públic, de les dades ajustades que ha d'oferir la comptabilitat pública. A la pràctica s'observa una *gran dispersió en les polítiques* comptables dels governs, amb la qual cosa la comparabilitat resulta pràcticament impossible. Així, per exemple, quan analitzem les polítiques referents als actius fixos i la seva depreciació, ens trobem des de països que no els enregistren fins a països que procedeixen a la seva activació i comptabilitzen la seva amortització, passant per aquells que activen però no amortitzen. D'altra banda, s'entenen de manera molt diferent les definicions i els procediments, i l'aplicació dels principis comptables sol fer-se amb moltes excepcions o modificacions, que varien considerablement d'un país a l'altre. En els grans objectius, i en l'enunciat general dels principis comptables, existeix doncs una gran coincidència, però les desviacions en els mètodes i polítiques concrets resulten molt significatives, per la qual cosa la normalització internacional sembla un objectiu desitjable i en bona mesura necessari..

Tanmateix, hi ha *factors* molt significatius, exògens i endògens, que *retarden i dificulten aquest procés*, derivats en primer lloc del pes que el marc legal exerceix en la comptabilitat pública, especialment la pressupostària, superior a l'existent per a les empreses. També les diferències culturals, la preparació professional i el diferent desenvolupament econòmic dels països són factors de diversificació de les pràctiques i les normes de comptabilitat pública. Això no obstant, la internacionalització de l'economia, la liberalització dels mercats, el pes de les grans corporacions multinacionals, dels organismes oficials internacionals i l'intercanvi d'experiències entre especialistes són factors que també estan actuant com a *poderosos estímuls en favor de l'harmonització*, i fins i tot de la normalització, i estan influint significativament en la reforma dels marcs normatius nacionals, com s'ha esdevingut en el cas de la comptabilitat pública a Espanya.

Com a *orientacions predominants en la reforma dels sistemes de comptabilitat pública* que s'estan produint en la major part dels països amb economies desenvolupades, i fins i tot els d'estadis intermedis de desenvolupament, podem assenyalar els següents:

- Introducció de comptabilitat per partida doble, d'acord amb els principis comptables generalment acceptats, amb una progressiva aproximació al model comptable empresarial.

- Manteniment de la importància del seguiment pressupostari, integrat com a subsistema del SIGP o dissenyat de manera independent, amb una tendència creixent cap a un pressupost de meritament.

- Aproximació de la comptabilitat pública a la comptabilitat econòmica nacional, de manera que els ajustos, reclassificacions i eliminacions necessaris per presentar els agregats macroeconòmics es portin a terme de manera àgil i segura.

- Enfoc integrat i sistèmic dels processos de producció d'informació, que garanteixi l'economia de mitjans, la seguretat en els resultats i l'oportunitat en la disponibilitat de la informació, de manera que se'n garanteixi la utilitat i es protegeixin raonablement els recursos de l'entitat;

- Adaptació i desenvolupament de la informació pública d'acord amb els principis i metodologia del «New Public Management», orientant la informació preferentment a la presa de decisions i delimitant responsabilitats a l'hora de retre comptes de la gestió realitzada.

El «New Public Management» suposa la introducció en les entitats públiques de la filosofia i principis que informen la moderna gestió empresarial. La desregulació del sector públic, substituint reglamentacions per objectius de gestió, l'orientació de la gestió pública cap als seus clients, l'anàlisi dels diferents processos i activitats, l'estudi de les condicions de l'oferta interna i externa, introduint la competència entre proveïdors; l'avaluació i auditoria de la gestió; i la descentralització, amb la introducció d'entitats autònomes que siguin capaces de justificar els seus resultats, són els trets més significatius d'aquesta nova orientació. La posada en pràctica d'aquests nous mètodes de gestió exigeix un sistema d'informació que proporcioni indicadors d'actuació, control de rendiments, seguiment de les activitats amb tècnica AMB i AMC; implantació del càlcul de costos, orientació cap als informes sobre l'Eficàcia, Eficiència i Economia; i desenvolupament de comptabilitats descentralitzades en els seus diferents aspectes. No hi ha dubte que en determinats àmbits aquests objectius i requeriments podran semblar del tot inasolubles i irrealistes. En especial sorgiran resistències quan no es desenvolupin els adequats mecanismes de motivació dels gestors, i quan es continuïn mantenint marcs normatius rígids i paralitzants. Tanmateix, entre els qui han de viure cada dia la competència empresarial aplaudeixen sense reserves aquest enfoc, i consideren que la modernització d'una economia ha de passar necessàriament per la reforma del seu sector públic; del mateix, els professionals de l'administració i la gestió pública se sentiran atrets per la major satisfacció que una gestió moderna pot reportar, sempre que trobin estímuls i motivació positiva per a la seva implicació activa en el procés. Per tot això, sens dubte, les noves tècniques de gestió constituïran una eina potent, útil i fins i tot imprescindible per dur endavant la reforma del sector públic, condició com dèiem per a la seva nova legitimació.

3. LES ETAPES DEL DESENVOLUPAMENT NORMATIU DE LA COMPTABILITAT PÚBLICA A ESPANYA

Espanya no resulta aliena, lògicament, als grans moviments de reforma econòmica produïts en el món actual, i especialment als que es produeixen en el si de la Unió Europea. En el terreny de la Comptabilitat Pública s'ha dut a terme un esforç important al llarg dels últims vint anys per modernitzar el nostre sistema. Espanya se situa entre els països amb una tradició jurídica romanogermànica, i el sistema de comptabilitat és de tall macroeconòmic, basat en les normes emeses per l'organisme públic al qual la normativa legal atribueix aquesta responsabilitat. En el cas de la comptabilitat empresarial, l'organisme regulador és l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC), en tant que en matèria de comptabilitat pública l'organisme competent per a l'emissió de normes comptables per als subsectors Estats i Administracions locals és la Intervenció General de l'Administració de l'Estat (IGAE), que també té al seu càrrec l'elaboració dels comptes de l'Estat, la seva rendició, i el control intern de l'activitat econòmico-financera, la qual cosa suposa evidentment una acumulació molt important de funcions. Per a les Comunitats Autònomes, són les corresponents Intervencions Generals les encarregades d'emetre les normes de comptabilitat pública a aplicar.

En el desenvolupament normatiu de la Comptabilitat Pública a Espanya podem establir tres grans etapes (Vid. Montesinos i Vela, 1994): a) etapa de la *Comptabilitat Administrativa* (1812-1977); b) etapa d'*implantació i desenvolupament de la partida doble* (1977-1991); i c) etapa de *desenvolupament i consolidació dels sistemes d'informació per a la gestió pública* (a partir de 1991).

a) Situem l'inici de l'*etapa de la comptabilitat administrativa* el 1812, data de la Constitució de Cadis. El nou Estat consagra la separació entre la Hisenda Reial i la Hisenda de l'Estat, fet que va suposar que la Comptabilitat Pública comencés a tenir importància. En aquesta etapa es fa servir amb caràcter general la partida simple, sense que existís una articulació entre els diferents registres i anotacions comptables.

No obstant això, la normativa oficial durant aquest període establia l'obligació de portar la comptabilitat pública per partida doble. Així, el Reglament de la Direcció General de Comptabilitat, publicat el 1871, ja establia la partida doble per a aquesta Direcció, i l'Ordre de 24 d'abril de 1874 en va disposar l'aplicació a la Comptadoria Central. En la mateixa línia normativa, el R.D. de 28 de març de 1893 va disposar que la Comptabilitat de l'estat es portés per partida doble, obligació que la Llei d'Administració i Comptabilitat de la Hisenda Pública, 1 de juliol de 1911, refrenda i eleva de rang. Aquesta obligació de fer servir la partida doble no es va arribar a complir en aquesta etapa, fonamentalment per l'oposició sorgida internament dins el mateix Ministeri d'Hisenda (Calleja, 1964:20).

b) La Llei de Comptabilitat i Administració de 1911 va estar vigent fins a la promulgació de la Llei General Pressupostària de 1977, a partir de la qual podem situar la segona etapa del desenvolupament normatiu de la Comptabilitat Pública a Espanya, que hem anomenat d'*implantació i desenvolupament de la partida doble*. Dins d'aquesta etapa convé diferenciar les fases d'*establiment de les bases per a la reforma, implantació del nou sistema d'informació i desenvolupament operatiu a través de les instruccions de comptabilitat*.

El retard acumulat al llarg de l'etapa anterior va fer necessari escometre sense dilació una reforma en profunditat de la comptabilitat, que va suposar passar en molt poc temps de la partida simple a la moderna concepció dels sistemes d'informació. El procés va haver de desenvolupar-se així a un ritme accelerat, malgrat el qual a la pràctica la partida doble no comença a aplicar-se en el subsector Estat fins a l'any 1986, ja que, tot i que les bases generals de la reforma vénen assentades per la Llei General Pressupostària des de 1977, el seu desenvolupament normatiu no es troba disponible per a la seva aplicació efectiva fins que el 1986 s'aproven el R.D. 324/1986 i les instruccions comptables més significatives.

Del desenvolupament normatiu i tècnic d'aquesta etapa cal ressaltar com a peces fonamentals el *Pla General de Comptabilitat Pública* de 1983 i la implantació del *sistema d'informació comptable (SIC)*. El primer document constitueix la carcassa bàsica conceptual de la comptabilitat pública en aquesta etapa i el SIC aporta el mecanisme i suport organitzatiu necessaris perquè la seva posada en pràctica fos una realitat operativa.

Del Pla General de Comptabilitat Pública de 1983, se'n van derivar adaptacions concretes, per als subsectors estatal, autonòmic i local, normalment a través de les instruccions de comptabilitat, destinades a fer operatiu el Pla. A nivell de l'Estat, les instruccions més significatives van ser les dels centres gestors del pressupost de despeses, organismes autonòms, delegacions d'Hisenda, Direcció General del Tresor i Política Financera i Central Comptable, per al subsector Estat, i la d'entitats locals de 1990.

Les Comunitats Autònomes han dictat la seva pròpia normativa en matèria de Comptabilitat Pública, i generalment han adaptat el Pla General de Comptabilitat Pública a les característiques de l'Administració autonòmica. Tanmateix, s'està procurant una major aproximació entre la informació proporcionada per les diferents Comunitats Autònomes, de manera que aquesta resultés homogènia i fos possible procedir a la seva comparació i agregació, donant al mateix temps un compliment adequat a la Llei 12/1982, del Procés Autonòmic, de 14 d'octubre, que en el seu article 13.1 estableix que seran d'aplicació a les Comunitats Autònomes les mateixes regles sobre comptabilitat i control econòmic i financer que regeixin a l'Administració de l'Estat. Per aconseguir aquest objectiu, el Consell de Política Fiscal i Financera —òrgan de coordinació dels responsables de les finances de l'Administració estatal i de les administracions autonòmiques— està duent a terme esforços significatius amb vistes a aconseguir un acord satisfactori en aquest sentit.

El Sistema d'Informació Comptable —SIC— és resultat de la confluència del Pla de Comptabilitat, el suport informàtic i la xarxa d'interconnexions, tot plegat concebut amb un enfoc integral i interactiu. El sistema comença a funcionar a la pràctica per a l'Administració de l'Estat el gener de 1986.

El funcionament efectiu del SIC en el subsector Estat, malgrat l'escepticisme amb el qual en molts de casos se l'havia acollit, va animar les Comunitats Autònomes a adaptar gradualment els seus sistemes d'informació al model de l'Estat. Així, i per bé que amb etapes i amb camins diferents, la pràctica totalitat de les comunitats autònomes tenen implantats sistemes d'informació amb filosofies semblants a la del model estatal.

Per a les Administracions locals, es va elaborar un projecte de Sistema d'Informació Comptable per a l'Administració local (SICAL), homologat amb el SIC, que només pretenia recollir a nivell general una anàlisi funcional i les característiques i finalitats del qual són semblants a les del sistema estatal, tot i que adaptades, lògicament, a les particularitats d'aquestes entitats.

c) Finalment, en l'etapa de *desenvolupament i consolidació dels sistemes d'informació per a la gestió pública —SIGP—* s'assumeixen les orientacions més avançades desenvolupades en comptabilitat pública en el context internacional, que ja havien començat a introduir-se en l'etapa anterior, i les característiques de les quals hem tingut ocasió de comentar a l'apartat segon d'aquest treball. S'aborda així la tasca d'elaborar uns principis comptables públics i un nou marc conceptual, que condueixen a l'aprovació el 1994 d'un nou Pla General de Comptabilitat Pública i que posen els principis per desenvolupar i implantar instruments d'informació útils per a les noves orientacions que en matèria de gestió del sector públic hem comentat anteriorment.

Des del camp de la comptabilitat empresarial, els factors que de manera més directa han influït en la reforma de la comptabilitat pública han estat l'entrada en vigor de les reformes derivades de l'adaptació a la normativa comunitària; el marc conceptual, normes i recerca de la comparabilitat dels estats financers desenvolupats pel Comitè Internacional de Normes Comptables (International Accounting Standards, 1989); els documents sobre principis comptables de l'AECA; i especialment el nou Pla General de Comptabilitat per a l'empresa espanyola de 1990.

El punt d'inflexió que marca l'inici d'aquesta nova etapa cal situar-lo en l'emissió el 1991 del document de la ICAE sobre Principis comptables públics (vegeu Intervención General de la Administración del Estado, 1994a), pronunciament estretament lligat en la seva estructura, contingut i característiques generals al document núm. 1 de l'AECA sobre principis i normes de comptabilitat a Espanya (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1980). Posteriorment, i en el si de la «Comissió de Principis i Normes Comptables Públiques», s'han elaborat uns altres documents específics, que constitueixen el suport conceptual del Nou Pla de Comptabilitat Pública i desenvolupaments ulteriors.

Per Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 6 de maig de 1994 s'aprova el nou Pla General de Comptabilitat Pública (NPGCP), que incorpora el fonamental de l'estructura conceptual dissenyada en els treballs que el van precedir, i que hem esmentat anteriorment. A l'apartat següent ens ocuparem de les característiques fonamentals del NPGCP.

4. EL NOU PLA GENERAL DE COMPTABILITAT PÚBLICA I ELS SEUS DESENVOLUPAMENTS ULTERIORS.

El NPGCP, aprovat per O.M. de 6 de maig de 1994, és un *Pla Comptable marc per a totes les Administracions Públiques* i la seva aplicació obligatòria per a l'Administració General de l'Estat es va establir a partir de l'1 de gener de 1995, simultàniament a l'entrada en funcionament d'un nou SIC (vegeu Intervención General de la Administración del Estado, 1994b). El retard produït en la posada en marxa del nou sistema d'informació va fer necessària l'aprovació d'una adaptació transitòria per a 1995, que va es fixar finalment l'1 de gener de 1996 com a data per a la implantació del nou SIC.

El NPGCP està adaptat al Pla General de Comptabilitat per a l'empresa espanyola de 1990, igual com el Pla de 1983 seguia l'estructura i doctrina del Pla de Comptabilitat empresarial de 1973. De la mateixa manera que el nou Pla General per a l'empresa, consta de cinc parts:

Principis comptables públics (no incorporats explícitament al Pla de 1983), quadre de comptes, definicions i relacions comptables, comptes anuals i normes de valoració.

Tot i que no s'incorpora al Grup 9 del Nou Pla el desenvolupament de la *Comptabilitat Analítica*, aquesta absència no ha d'interpretar-se —segons assenyala la Introducció al Pla— com un abandonament d'aquest àmbit de la comptabilitat, ja que per part de la IGAE es fixaran els principis i procediments bàsics de comptabilitat analítica i s'elaboraran les directrius necessàries per a la normalització d'informes. Des de 1987 es pot dir que la IGAE abandona la intenció de desenvolupar un model dirigit a permetre una implantació generalitzada de la comptabilitat analítica en el subsector Estat, i s'opta per aplicacions específiques. Actualment s'està desenvolupant, com a experiència especialment significativa, l'anomenat projecte CANOA (Comptabilitat Analítica Normalitzada per als Organismes Autònoms), que té per objecte implantar en els Organismes Autònoms Estatals sistemes de comptabilitat analítica que, en unió d'altres sistemes d'informació, facilitin la gestió d'aquestes organitzacions (Vid.Pou).

El Nou Pla es troba així molt més proper, en la seva concepció general i en la seva estructura formal, al Pla de 1990 i al marc conceptual de la comptabilitat empresarial, que no pas al Pla de Comptabilitat Pública de 1983. De tota manera, en cap moment no es vol oblidar que és una norma referida al sector públic, les característiques jurídiques i econòmiques del qual, així com els usuaris de la informació, estan òbviament ben diferenciats. Conceptualment i analíticament és innovadora la introducció del termini d'un any com a criteri demarcador entre el curt i el llarg termini, d'acord amb la convenció acceptada en el sector empresarial.

Com a *subjectes de la comptabilitat pública*, als quals se'ls podria aplicar el nou Pla, s'esmenten:

— En el sector públic estatal, els òrgans constitucionals, l'administració general, organismes autònoms i entitats públiques contemplats als articles 4 i 6.5 del TRLGP i les entitats gestores i serveis comuns de la Seguretat Social.

— En el sector públic autonòmic, l'administració general, els organismes autònoms, les entitats públiques amb estatut jurídic especial i les entitats gestores i serveis comuns de la Seguretat Social.

— Finalment, en el sector públic local, l'administració general (la mateixa entitat local) i els organismes autònoms a què es refereix l'article 145.2 de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals.

En el *quadre de comptes* s'inclouen vuit grups de comptes, ja que l'antic grup 8 de Resultats —igual com en el Pla de Comptabilitat de l'empresa— ha quedat sense contingut i, com hem dit, el grup 9 no ha estat desenvolupat.

Amb una estructura semblant al Pla empresarial, el pla de Comptabilitat Pública incorpora els comptes de balanç en els grups 1 a 5; els comptes de gestió en els grups 6 i 7. Els comptes de control pressupostari s'inclouen en el grup 0, que no és objecte de desenvolupament en el cas del Pla empresarial de 1990, ja que els comptes d'ordre hi estaven suprimits.

La quarta part incorpora les *definicions i relacions comptables*, que desenvolupen els motius més comuns de càrrec i abonament dels comptes, sense pretendre amb això esgotar tota la casuística possible de les operacions i el seu registre comptable.

Les *normes de valoració* són desenvolupament dels principis comptables incorporats a la primera part del Pla. Es manté el model bàsic del cost històric, desenvolupat en harmonia amb el Pla de les empreses, però apareixen determinades qüestions, com les relatives a la valoració d'inversions destinades a ús general i inversions gestionades per a d'altres ens públics, les diferències de canvi en moneda estrangera i les subvencions de capital, el tractament de les quals s'allunya del recollit al Pla empresarial.

La part relativa als *comptes anuals* ofereix els models generals d'estats financers a presentar per les entitats públiques, incloent-hi balanç de situació, compte del resultat economicopa-

trimonial, estat de liquidació del pressupost i memòria. A la memòria s'hi inclou, entre d'altres informacions, el quadre de finançament anual, que deixa així de constituir un estat financer independent. El NPGCP incorpora estats financers diferenciats per als ens administratius i per als ens industrials o comercials.

Els documents que componen els comptes anuals formen una unitat, han de ser redactats amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, situació financera, resultat econòmicopatrimonial i l'execució del pressupost de l'entitat, d'acord amb el Pla General de Comptabilitat.

La posada en pràctica del NPGCP ha exigít *desenvolupaments normatius ulteriors* i la posada en marxa del *nou SIC*, Per això no ha estat necessari modificar el R.D. 324/1986 que va regular el SIC inicial, ja que el nou sistema d'informació comptable es basa en els mateixos principis recollits a l'apartat anterior d'aquest mateix treball, i limita les modificacions als desenvolupaments de la normativa comptable, per adaptar-los al nou marc conceptual recollit en el NPGCP.

S'ha fet un esforç important per simplificar aquests desenvolupaments normatius complementaris, substituint les instruccions de comptabilitat existents amb anterioritat per una única Instrucció de Comptabilitat per a l'Administració General de l'Estat (aprovada per O.M. d'1 de febrer de 1996), que es complementa amb una regulació *separada* dels documents comptables a utilitzar (O.M. de la mateixa data). També de l'1 de febrer de 1996 és la Instrucció de Comptabilitat per a l'administració institucional de l'Estat.

Dels desenvolupaments normatius posteriors a l'aprovació del nou PGCP convé ressaltar els següents aspectes, per la seva transcendència pel que fa al disseny del *model comptable públic per a l'Administració General de l'Estat*:

— L'Administració General de l'Estat es defineix com una entitat comptable en la qual es distingeixen com a subentitats comptables els *departaments ministerials*, la *Direcció General del Tresor i Política Financera* i les *delegacions provincials d'Economia i Hisenda*. S'assigna als titulars d'aquestes subentitats una especial responsabilitat dins del sistema comptable, ja que *tindran cura de la veracitat i integritat de la informació comptable* dins del seu àmbit competencial.

— El Sistema d'Informació Comptable —SIC— inclou els següents *subsistemes*, a través dels quals es realitza la centralització de la informació: Comptabilitat econòmicopatrimonial. Seguiment del pressupost de despeses. Seguiment d'avançaments de tresoreria. Seguiment de despeses plurianuals. Seguiment del pressupost d'ingressos. Seguiment d'operacions no pressupostàries. Creditors.

— Pel que fa a la informació econòmicofinancera a obtenir del sistema, convé diferenciar entre informació de final d'exercici i informació intermèdia. En relació amb la informació de final d'exercici, està integrada pels següents comptes anuals:

- *Compte de l'Administració General de l'Estat*, estructurat, d'acord amb el PGCP, en Balanç, Compte del resultat econòmicopatrimonial, Estat de liquidació del pressupost i Memòria.
- *Comptes parcials de les subentitats*, que s'estructuren incorporant una memòria sobre l'organització i informació referent a tresoreria, execució de despeses i ingressos, inversions financeres, endeutament, operacions no pressupostàries de tresoreria, valors en dipòsit i operacions per administració de recursos per compte d'altres ens públics.

En matèria de rendició de comptes al Tribunal de Comptes, l'Administració General de l'Estat remetrà el Compte General de l'Estat per conducte de la seva Intervenció General. Al mateix temps, els titulars de les subentitats comptables retransmetran els seus comptes parcials, un cop hagin estat aprovats.

La informació intermèdia a produir pel sistema es refereix a dades mensuals a publicar al BOE i a remetre al Congrés i al Senat, informació estadística a elaborar periòdicament per la IGAE i qualsevol altra que es pugués demandar als responsables de la Comptabilitat Públi-

ca. *En cap cas no es tracta d'informació ajustada* d'acord amb els criteris de classificació, periodificació i valoració necessaris perquè els estats financers ofereixin una imatge fidel de la realitat, per la qual cosa en la seva lectura i interpretació s'haurà de tenir en compte aquesta circumstància.

Pel que fa a l'*Administració institucional de l'Estat*, per a la qual s'ha aprovat igualment una nova instrucció de comptabilitat, podem ressaltar els següents aspectes de la nova normativa.

— El subjecte comptable està constituït pels organismes autònoms, tant administratius com comercials, industrials, financers o anàlegs, i pels ens de dret públic previstos a l'article 6.5 de la Llei General Pressupostària.

— Cada organisme o entitat de dret públic constitueix una entitat comptable, que organitzarà el seu sistema d'informació comptable, aplicant el PGCP. Es podran crear subentitats el sistema comptable de les quals estigui coordinat amb el sistema central.

— Com a regla general, s'aplicarà un model comptable centralitzat.

— Les entitats estan obligades a retre els seus comptes anuals al Tribunal de Comptes i elaboraran la informació intermèdia requerida per la normativa legal, el Congrés, el Senat, els òrgans competents de l'Administració i pels seus propis òrgans de gestió.

Queda pendent de desenvolupament l'adaptació del NPGCP a les Corporacions Locals. De la mateixa manera, es fa necessària l'homogenització de la informació economicofinancera del sector públic de les Comunitats Autònomes amb l'estatal i la local, a fi de poder agregar magnituds i establir comparacions, finalitats que cada cop semblen més necessàries dins del marc de la Unió Europea.

5. RESUM I CONCLUSIÓ

El creixement espectacular del sector públic els últims anys ha generat importants dèficits i endeutaments, i això ha fet necessari prestar major atenció a la seva reforma i al reforç dels mecanismes de control. En aquest context, es fa necessari concebre la comptabilitat pública com un sistema d'informació pressupostària, estats comptables economicopatrimonials i informacions de caràcter analític, inclosos indicadors de la gestió en termes que no sempre seran de caràcter estrictament financer.

A Espanya, els últims quinze anys s'ha dut a terme una important reforma del sistema d'informació comptable pública, i com a conseqüència les entitats públiques poden tenir a la seva disposició sistemes integrats, que permeten obtenir una informació oportuna i rellevant. El Pla General de Comptabilitat Pública, publicat en la seva primera versió el 1983 i revisat el 1994, constitueix el nucli conceptual bàsic d'aquest sistema d'informació. Convé no oblidar, tanmateix, que el gran repte del sector públic per als pròxims anys és el desenvolupament de la seva gestió d'acord amb els principis de l'eficàcia, l'eficiència i l'economia, i per això es fa necessari introduir informació de caràcter analític i indicadors que permetin avaluar aquesta gestió i clarificar, amb criteris objectius, quines poden ser les polítiques i les accions més adequades en cada cas.

Bibliografia

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1980). *Principios y normas de contabilidad en España*. Madrid, AECA.
- CALLEJA MESO, D. (1964): *Contabilidad Pública*. Madrid.
- Diversos autors (1994): «II Jornadas sobre Contabilidad Pública». Madrid, Intervención General de la Administración del Estado»
- International Accounting Standards Committee (1989). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- International Federation of Accountants (1991): «Financial Reporting by National Governments». Public Sector Accounting Committee. IFAC, Març.

Intervención General de la Administración del Estado (1994a): «Principios contables públicos. Documento 1 a 8». Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.

Intervención General de la Administración del Estado (1994b): «Plan General de Contabilidad Pública». Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

MONTESINOS JULVE, V. i VELA BARGUES, J. M. (1994): «Normalización contable y Nuevo Plan General de Contabilidad Pública» Inclòs a Diversos autors (1994): 11-52.

MOST, K.S. (ed) (1992): *Advances in International Accounting*. Greenwich, Connecticut: Jai Press Inc.

POU DIAZ, J. (1993): «Seminario sobre Contabilidad Analítica en las Administraciones Públicas». València, Facultat de Ciències Econòmiques i Empresariales (treball no publicat).

VAN PEURSEM, K. A. i PRATT, M. J. (1992): «The 'user' orientation of public sector accounting standards: an international comparison». Inclòs dins Most, K.S. (1992): 289-312.

La comptabilitat en l'Administració Local dins un marc del Sector Públic. Evolució actual

LLUIS MATA

Interventor General de l'Ajuntament de Barcelona

1. L'HARMONITZACIÓ DE CRITERIS COMPTABLES

1.1 Els antecedents immediats de la Comptabilitat Local

A l'analitzar la comptabilitat que regeix els ens que integren l'Administració Local val la pena recordar el marc en el que està posada; així podríem fer les següents precisions:

La comptabilitat dels ens locals forma part d'un sistema d'informació integrada de la comunitat econòmica europea.

Les seves arrels doctrinals neixen del Pla General Comptable francès de 18-9-57 que es va dictar per a les empreses sota el control estatal francès.

Les ordres ministerials de l'Estat francès M.11 i M.12, van implantar ja, entre els anys 1970 i 1975, als municipis del país veí, un pla comptable basat amb tècniques de partida doble, que permetia harmonitzar tota la informació patrimonial i fer un balanç integrat del sector públic, conservant les tècniques pressupostàries dels «comptes administratius».

L'ordre ministerial espanyola de 17-7-90 que va aprovar la Instrucció de comptabilitat de l'administració local (ICAL en referències successives) va ser l'instrument normatiu que, en la dècada dels 90, ha realitzat al nostre país una feina semblant a la desenvolupada vint anys abans per les M.11 i 12 de l'Estat francès.

Així doncs la ICAL implanta una comptabilitat que permet homologar informació, no sols de tot el sector públic, sinó de la situació economicofinancera i patrimonial de tots els sectors que integren els comptes nacionals.

Pot observar-se que el Pla General de Comptabilitat espanyol (Decret 530/73) va inspirar el Pla General de Comptabilitat pública de 1981 i la seva versió de 1983, que va informar la ICAL.

La modificació del Pla General de Comptabilitat (R.D.1643/90 de 20 de desembre), ha condicionat el nou Pla Comptable Públic de 6-5-94 i lògicament impulsarà una adaptació de la comptabilitat local que encara està pendent de realitzar.

Com a principi, podem afirmar que ens trobem dins un àmbit de normes processals administratives, que han de permetre un tractament homogeni de la informació de tot el sector públic, i que actualment, pel que fa a l'administració local, està pendent una última adaptació.

1.2 El procés d'evolució i unificació comptable del sector públic

El canvi comptable en l'administració local espanyola neix de la Llei 39/88 de 28/12/88 reguladora de les hisendes locals, i els tres textos que en matèria comptable la desenvolupen. Aquests són: el Reial Decret 500/90 de 20 d'abril anomenat Decret Pressupostari, l'Ordre de 20 de setembre de 1989, relativa a l'estructura pressupostària i l'Ordre de 17/7/90, és a dir a la Instrucció de Comptabilitat per a l'Administració Local.

Referent a l'aplicació d'aquesta última, es preveia un procés de progressiva implantació que acabava el dia 1 de gener de 1992. La realitat ha demostrat que el procés va ser més llarg i costós, però es pot afirmar que actualment ha estat ja assolit.

Sobre aquest panorama legislatiu, apareix l'ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de

6 de maig de 1994 aprovant el vigent Pla General de Comptabilitat Pública que, en el seu apartat 1r., disposa: «*Se aprueba con el carácter de plan contable marco para todas las administraciones públicas, el General de Contabilidad Pública, cuyo texto se inserta como anexo a esta orden*». Malgrat aquesta afirmació general, en el seu apartat 2n. estableix que s'ha d'aplicar obligatòriament a partir de l'1 de gener de 1995 a l'Administració de l'Estat, organismes autònoms estatals i la resta d'ens del sector públic estatal i és en aquest nivell que s'ha regulat la conversió de comptes del pla estatal del 83 al Pla Comptable del 94 mitjançant la resolució de 17 de febrer de 1995 de la Intervenció General de l'Estat, per la qual s'aprova l'adaptació del Pla a l'Administració General de l'Estat.

Referent a l'Administració Local el nou pla comptable públic no conté cap disposició derogatòria de l'ordre de 17 de juliol de 1990 (ICAL), ni el Ministeri ha regulat la seva adaptació, per això aquesta instrucció és la vigent en els moments actuals.

L'anterior afirmació podria quedar matisada, referent a l'aplicació dels «principis comptables públics» que conté el pla de 6-5-94 i és una novetat en el sector públic espanyol. Efectivament, aquests principis són el marc bàsic de tota normativa comptable i d'altra banda són la font interpretativa de la tècnica comptable; sota aquests aspectes és el perquè creiem en l'aplicació i utilitat dels esmentats principis.

A més, l'adaptació al nou Pla Comptable públic a l'Administració Local passaria desapercbut per part dels ens locals, ja que la majoria de municipis tenen menys de 5.000 habitants. A no ser que s'aprofiti el fet de l'adaptació per simplificar: tant els llibres i estats comptables com el pla de comptes dels municipis de poc moviment econòmic. Aquest pla simplificat hauria de permetre com a mínim un control de caixa, dels deutors i creditors amb tècniques pressupostàries i un balanç a nivell de grup de comptes.

Aquesta afirmació es basa en el nou redactat que la Llei 13/96 de 30 de desembre de 1996 ha donat a l'article 184 de la Llei Reguladora d'Hisendes Locals, i fa suposar que sigui el volum econòmic de l'ens local i no la seva població el que justifiqui un sistema simplificat.

A títol d'assaig doctrinal, el departament de Governació de la Generalitat de Catalunya va publicar un estudi sobre «El control intern de la gestió economicofinancera de les entitats locals, les tècniques d'auditoria i el nou pla comptable de 6-5-1994», del qual són autors Lluís Mata i Remolins, Lluís Bertran i Baulies i Norbert Llaràs i Marquès. En aquest treball es posava de manifest les conversions i similituds dels comptes de la ICAL i les especials novetats del nou pla de 6-5-94.

1.3. Visió actual de la comptabilitat local

1.3.1. La comptabilitat local com una normativa processal administrativa

El caràcter de norma processal, que homologa la informació pública, queda patent en la Llei 39/88 de 28 de desembre Reguladora d'Hisendes Locals, que estableix les característiques bàsiques de la comptabilitat local.

Aquestes característiques es poden agrupar en els punts següents:

1r. Les entitats a les quals va destinada són: ens locals, organismes autònoms i empreses amb participació total o majoritària de l'ens local. Malgrat aquestes empreses, els és també d'aplicació el Pla General de Comptabilitat vigent per a les empreses espanyoles. (art. 181 i concordants de la Llei 39/88).

2n. Ha de complir un dels objectius bàsics, el de la rendició de comptes de les operacions al Tribunal de Comptes, i per tant ha de permetre la confecció del compte general.

3er. Aquest compte general ha de donar la imatge fidel de la gestió realitzada per tot el grup local (ens central, organismes i empreses) en els seus aspectes econòmic, financer, patrimonial i pressupostari (Llei 13/96 de 30 de desembre de Mesures Fiscals, Administratives i d'Ordre Social).

4t. Correspon al Ministeri d'Economia i Hisenda, a proposta de la Intervenció General

de l'Estat, aprovar la normativa comptable de caràcter general dels ens locals, i per tant és la que té competència per implantar l'esmentada adaptació de la ICAL.

5è. La comptabilitat és una de les matèries amb reserva de Llei i així ve determinat per l'article 92 de la Llei de Bases de Règim Local, (Llei 7/85) i l'article 185 de la Llei 39/88 en concretar que els interventors, funcionaris amb habilitació nacional, són els responsables de la correcta aplicació de tota la normativa comptable pública local, a fi de garantir una homogeneïtat en tot el sector públic.

6è. La diversitat d'ens locals és una nota típica d'aquest sub-sector públic.

El caràcter d'uniformitat d'una norma comptable pública ha de compaginar-se amb la gran diversitat d'ens locals, alguns dels quals són similars a òrgans gestors estatals, però altres són petits municipis amb una problemàtica molt diferent; és per això que la ICAL, ordre de 17/7/90, aprova dues instruccions comptables: la general i la simplificada per a ens d'àmbit territorial amb població inferior a 5.000 habitants.

La nova Llei 13/96 de 30 de desembre de 1996 autoritza al Ministeri d'Economia i Hisenda «un tractament comptable simplificat per a aquells ens locals que, atenent a les seves característiques, així ho requereixin».

1.3.2. La comptabilitat com a tècnica de la informació i control

Si en els moments actuals es destaca l'Administració Pública com a gestora de serveis, aquesta nota es fa més palesa en els municipis, ja que el ciutadà és un consumidor molt pròxim al gestor.

És per això que la comptabilitat local és un sistema on les actuacions de gestió de serveis es concreten en un expedient administratiu, que es tracta, per regla general, informàticament.

Conseqüentment, d'aquest tractament informàtic en surten els documents comptables, que prèviament analitzats i codificats formen part de l'entrada de dades de la comptabilitat pública local. La nota comptable de la intervenció avala l'entrada correcta al sistema d'informació del qual s'extreuen els llibres, les taules de comandament per al gestor i els comptes generals, així neix un sistema integrat d'informació que serveix tant per a la gestió com per al control.

En el quadre de la pàgina següent es poden observar els punts essencials d'aquest sistema comptable integrat dins la gestió.

En l'esquema, es pot observar com la gestió realitzada en una dependència, es plasma en un sistema, i es creen uns arxius de dades informàtiques, que estan interrelacionats i que degudament codificats serveixen per facilitar informació tant als gestors com als òrgans decisoris municipals: presidència-ple municipal. Per altra part, per agregació i selecció de dades es confeccionen els llibres i finalment els comptes generals, com a síntesi de la informació de la gestió i de control, que ha de sotmetre's a la Comissió Especial de Comptes.

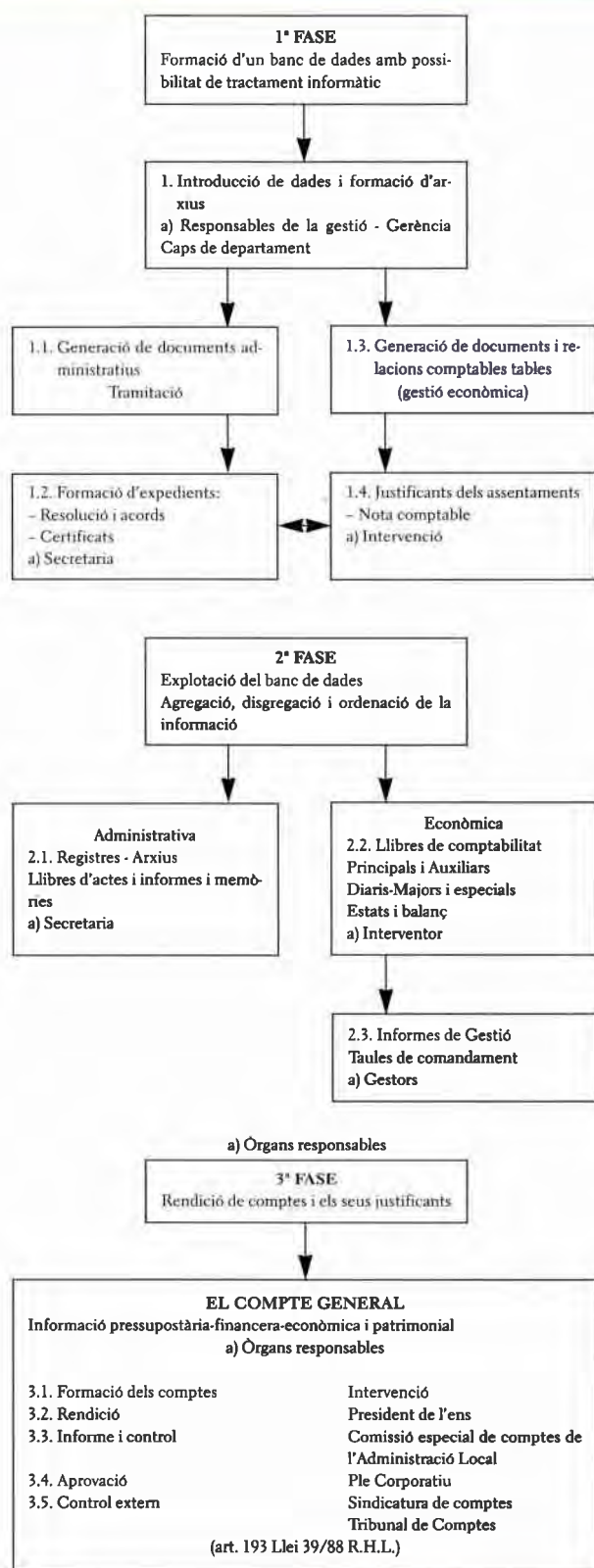
En aquesta Comissió hi participen tant els membres del Govern Local, com els representants dels partits de l'oposició. (article 56 de la Llei 8/87 municipal i de Règim Local de Catalunya).

2. LA CONVERGÈNCIA DE TÈCNIQUES INFORMÀTIQUES ADMINISTRATIVES I DE COMPTABILITAT GENERAL EN LA GESTIÓ DE SERVEIS PÚBLICS

2.1. Les tècniques informàtiques i la partida doble en l'Administració Local

La comptabilitat, a més de ser un procediment administratiu subjecte a lleis, també cal veure-la des de l'altre aspecte, és a dir, com un sistema d'informació.

Com a tal, està sotmès a tots els avanços que en les tècniques informàtiques i telemàtiques afecten tots els sistemes de tractament i transmissió de dades.



En la pròpia ICAL a la Regla 4ª en imposar el mètode de partida doble s'estableix que la *«formación de los libros, registros y cuentas se podrá realizar a través de medios informáticos que garanticen la concordancia y exactitud de las operaciones anotadas con los documentos justificativos de las mismas.»*

Aquesta nova tecnologia és la que permet assimilar i relacionar, formant un sol cos compacte, la tradicional comptabilitat administrativa i la comptabilitat patrimonial i de gestió econòmica.

La comptabilitat administrativa parteix del document comptable amb la resolució administrativa que justifica l'assentament, i permet fer un seguiment del pressupost.

La comptabilitat de gestió dóna la visió dels comptes d'explotació i evolució patrimonial de l'ens.

Però no hi ha dues comptabilitats; apareixen un conjunt d'instruments i estats comptables que es poden treure d'un únic sistema integrat; uns instruments observen les dades des de la vessant pressupostària i els altres la mostren sota una visió patrimonial i comercial.

La base del sistema de la ICAL és l'assimilació informàtica i conversió automàtica dels comptes del pla general amb els conceptes i partides pressupostàries, per un costat, i, per l'altre, la implantació de la partida doble.

2.1.1. *La doble visió dels comptes en l'Administració Local - Aspectes administratius i economicopatrimonials*

Tot fet econòmic financer té una doble vessant dins l'Administració Local: l'administrativa i l'economicopatrimonial.

En la primera, prima la visió de l'acte administratiu, vinculat al pressupost, a fi d'analitzar si aquest es compleix. És a dir, en aquest aspecte s'analitza si el projecte d'una inversió o despesa segueix les previsions temporals, si aquesta despesa s'adjudica a un tercer, que sigui capaç de dur-la a bon terme i, finalment, si el compromís de despesa es converteix en una obligació reconeguda. És en aquesta fase de meritament que la ICAL, mitjançant el grup de comptes 4 (creditors i deutors), guiarà la informació a un compte de balanç o de resultats econòmics.

La ICAL té un esquema capaç de convertir automàticament els seus comptes en els pressupostaris del Decret 500/90 i de l'ordre ministerial sobre estructura pressupostària de 20 de setembre de 1989.

2.1.2. *L'esquema de la partida doble, com a suport del sistema integrat de la ICAL*

Aquest sistema integrat segueix la tècnica de la partida doble. Així, la despesa es controla, igualment com en el pla general comptable, anotant en el deure dels comptes 6, que com a contrapartida tenen els comptes 4, referent als creditors; però aquests comptes 4 tenen un tractament pressupostari que distingeix el pressupost corrent dels tancats, així com les obligacions reconegudes i els pagaments ordenats.

Els ingressos tenen també un tractament similar, els deutors pressupostaris s'anoten en el deure dels comptes 43 contra l'haver dels comptes 7.

És a dir, una tècnica igual que la de la Comptabilitat General, però desenvolupada pressupostàriament mitjançant els comptes dels grups 0 en les fases de previsió i compromisos, i en els del grup 4 en les fases del meritament, així com els del grup 57 i 58 per seguir els cobraments i pagaments.

El nou pla comptable públic de 6-5-94, al qual s'haurà d'adaptar l'Administració Local, no canvia l'estructura general ni l'operativa bàsica de la ICAL, però sí que hi introdueix nous criteris d'ordenació a nivell del quadre de comptes.

Aquesta reordenació, en especial pel que fa als comptes 8 Resultats, que passen al subgrup 12 Resultats pendents d'aplicació, o al tractament diferent de les subvencions de capital rebudes, així com la possibilitat de provisionar riscos i despeses prevista en el compte 14, són qüestions de detall per a molts municipis en què els seus principals instruments de gestió es basen en

ESQUEMA DE LA CONVERSIÓ DE COMPTES
TAULES D'EQUIVALÈNCIA DELS COMPTES PRESSUPOSTARIS AMB ELS DE LA COMPTABILITAT GENERAL

VISIÓ ADMINISTRATIVA I PRESSUPOSTÀRIA ORDRE DE 20-9-89	VISIÓ COMERCIAL ECONÒMICO-PATRIMONIAL ICAL ORDRE 17-7-90
Despeses (obligacions) A. Operacions corrents Cap. I. Despeses capítol de personal Cap. II. Despeses en béns corrents i serveis Cap. III. Despeses financeres Cap. IV. Transferències de corrent B. Operacions de capital Cap. VII. Transferències de capital	Comptes de Resultats (meritament) 6.1. Despeses de personal (D) 6.4. Treballs, subministres i serveis exteriors (D) 6.3. Despeses financeres (D) 67. Transferències corrents (D) 68. Transferències de capital (D) Total comptes d'explotació (D) Resultats
B. Operacions de capital Cap. VI. Inversions reals Cap. VIII. Actius financers Cap. IX. Passius financers	Comptes de balanç (Actiu fix) 2. Immobilitzat (D) (Excepte subgrup 25) 25. Immobilitzat financer (D) 16-17. Préstecs... (D) Passiu fix (minoració)
Saldos - Pendent de pagament (pressupostaris i no pressupostaris)	Saldos creditors (Passiu circulant) 4. Creditors (H) 5. Comptes financers (H) (dipòsits)
	D = Deure H = Haver
VISIÓ PRESSUPOSTÀRIA	VISIÓ COMERCIAL ECONÒMICO-PATRIMONIAL
Ingressos (drets) A. Operacions corrents Cap. I. Impostos directes Cap. II. Impostos indirectes (equivalència a nivell de concepte) Cap. III. Taxes i altres ingressos Cap. IV. Transferències corrents Cap. V. Ingressos patrimonials	Ingressos (meritats) Compte de resultats (Grup i sub-grup dels comptes d'explotació) 7. Vendes i ingressos per naturalesa (equivalència a nivell de compte) (H) 76. Transferències corrents (H) 719. Altres rendes (H)
	Resultats (H)
B. Operacions de capital Cap. VI. Venda inversions reals Cap. VII. Transferències de capital Cap. VIII. Actius financers Cap. IX. Passius financers	Comptes de balanç 2. Immobilitzat (H) (minoració actiu) 14. Subvencions de capital rebudes (H) (Passiu fixe) 25. Immobilitzat financer (H) (minoració de l'actiu) 16-17. Préstecs... (H) (Passiu fixe)
(+) Resultat Pressupostari	
Existència en caixa i bancs. Saldos pendents de cobrament (comptes pressupostaris i no pressupostaris)	Saldos deutors (Actiu circulant) 4. Deutors (D) 5. Comptes financers (D) (c/c bancaris... etc.)
	D = Deure H = Haver

(Les amortitzacions i les periodificacions no tenen tractament pressupostari)

l'acompliment d'objectius programats i en el seguiment de la gestió d'ingressos segons les figures impositives regulades en les seves ordenances i per tant s'utilitzen instruments pressupostaris.

2.2. Els objectius de la Comptabilitat Local - Els Comptes Generals

De la llarga llista dels objectius que enumera l'article 186 de la Llei Reguladora d'Hisendes Locals, amb concordància amb les normes de la instrucció comptable vigent i la Llei 13/96 de 30 de desembre de Mesures Fiscals Administratives i d'Ordre Social a aplicar durant l'any 1997, es podria fer la següent classificació:

INFORMACIÓ QUE HA DE DONAR (art. 138 llei 13/96 de 30/12)	ESTATS O INSTRUMENTS COMPTABLES A. Comptes Generals
1. Informació patrimonial	1.a) Inventari 2.b) Balanç de situació
2. Informació econòmica	2. Compte de resultats
3. Informació pressupostària	3.a) Informació execució del Pressupost 3.b) Liquidació del pressupost 3.c) Seguiment pressupostos tancats i futurs
4. Informació financera	4.a) Estat de la Tresoreria 4.b) Estat del Romanent de la Tresoreria 4.c) Estat del deute 4.d) Quadre de finançament
	B. Gestió de serveis
5. Informació analítica	5. Costos dels serveis – Quadres de comandament per a la gestió
6. Informació estadística	6. Instruments d'estudi i planificació del Sector Públic

Tots aquests instruments comptables han de tenir una doble finalitat: servir per a la gestió i per al control en el seu quàdruple vessant de: control de legalitat, d'eficàcia, d'eficiència i d'economia.

El Plenari Municipal és l'òrgan municipal que, dins les seves competències, aprova el compte general i els seus annexos, els quals estan recollits en l'article 190 de la Llei 39/88 RHL i en les regles de la ICAL i segueixen l'esquema anunciat anteriorment.

3. CARACTERÍSTIQUES DEL SECTOR PÚBLIC LOCAL EN ELS ESTATS DE LA INFORMACIÓ PATRIMONIAL I ECONÒMICA

3.1. El balanç i el compte de resultats: alguns aspectes diferenciadors dels sectors empresa

En aquests estats, típics dels comptes empresarials, és on dins el Sector Públic hi ha alguns criteris que condicionen la seva lectura.

Entre els esmentats criteris, destacaríem els següents:

La major part dels béns dels actius immobilitzats són béns d'ús públic, o adscrits a un servei públic, així neix el compte 109 —Patrimoni lliurat a l'ús general— compte de passiu que figura en negatiu al balanç disminuint el compte 100 del Patrimoni, que recull els béns d'ús públic quan s'han recepcionat.

A causa de la manca de reflexos en les actualitzacions dels valors dels béns de domini públic i la manca de sentit fiscal, en els criteris de valoració apareixen com a bàsic el preu d'adqui-

sició o cost de producció, i la prevenció i limitacions en el cas d'aplicar preus de mercat, quan els béns estan afectats al servei públic.

Les relacions entre els ens administratius central; municipal, provincial etc. i les seves entitats satèl·lits, siguin ens administratius o mercantils, es realitza mitjançant els comptes 101 i 107, supòsits d'adscripció de béns a organismes autònoms o amb els comptes 103 i 108 en el cas de cessió de béns a empreses, així no s'utilitzen els comptes de actius d'immobilitzats financers en les relacions dels entramats d'ens locals

3.2. El principis comptables públics; les principals diferències amb els de comptabilitat general

Alguns dels principis de comptabilitat general són matisats en els principis públics. Entre aquests principis, en destacariem els següents:

Els principis del meritament, el d'imputació de la transacció i el de la prudència que estan condicionats pel fet que la comptabilitat del Sector Públic Local recull actes administratius de contingut econòmic subjectes a un pressupost i per tant, l'entrada en comptabilitat i la seva naturalesa, venen determinats en el moment de produir-se la resolució administrativa ja que estan subjectes a unes consignacions pressupostaries.

El principi d'importància relativa, també condicionat en el Sector Públic ja que no és aplicable quan hi ha transgressió de norma legal.

Si aquí hem analitzat matisos que afecten a tot el Sector Públic també es poden fer algunes consideracions molt específiques del món local.

En el sector local és important l'excepció del principi d'afectació quan disposa: *«En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados el sistema contable debe reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento»* la ICAL regula el model comptable de finançament afectat, puig diverses despeses s'executen amb ajudes procedents d'altres institucions públiques que les condicionen al compliment dels objectius previstos (Regles 5-376-a 380 de la I.C.A.L.)

En l'anàlisi dels balanços dels ens locals, encara hi ha alguns punts polèmics, com poden ésser: el tractament donat a les transferències de capital, el tractament dels creditors i deutors no financers a llarg termini o els assentaments comptables de les operacions de «leasing», etc.; alguns dels punts conflictius són fruit de la situació d'espera en l'aplicació i adaptació definitiva del nou pla de comptabilitat pública de 6-5-94 als ens locals.

Existeixen altres detalls que no estan resolts del tot dins el Sector Local, com ara el reflex comptable dels increments de despeses que suposa assolir el manteniment derivat de l'acceptació de noves urbanitzacions, places i jardins públics...

Tampoc hi ha moltes experiències dins la comptabilitat de costos que permetin fer un seguiment i una comparança externa amb les produccions d'altres ens, etc.

La ICAL va recórrer un bon i llarg camí que cal perfeccionar.

4. LA INFORMACIÓ I CONTROL ADMINISTRATIU DELS ENS LOCALS - EL PRESSUPOST

4.1. L'estat d'execució del pressupost i la liquidació

L'Administració Local, igual com la resta de les Administracions Públiques, està subjecte a un pressupost.

Aquest vincula l'activitat economicofinancera dels ens públics tenint com a base la Llei General Pressupostària.

En fer aquesta consideració, ens permet afirmar que el decret 500/90 de 20 d'abril de desenvolupament pressupostari regula moltes matèries comptables.

També es treu la conseqüència que l'ordre de 20 de setembre de 1989, per la qual s'im-

planta l'estructura pressupostària per a les entitats locals, juga un paper de pla comptable, donada la seva facilitat de conversió dels conceptes pressupostaris als comptes de la ICAL (ordre de 17-7-90).

La importància de l'estat comptable d'execució del pressupost i la seva utilitat per analitzar la gestió municipal ve determinada per l'article 188 de la Llei Reguladora d'Hisendes Locals (39/88) que disposa:

La Intervención de la Entidad Local remitirá al Pleno de la Entidad, por conducto de la Presidencia, información de la ejecución de los Presupuestos y del movimiento de la tesorería por operaciones presupuestarias independientes y auxiliares del Presupuesto y de su situación, en los plazos y con la periodicidad que el Pleno establezca.

Per poder estudiar aquest estat, cal tenir presents els tres moments claus que ha de reflectir tota la gestió economicofinancera, que són els següents:

Fase de previsió, amb dos aspectes: la previsió inicial i les modificacions de les previsions per ajustos de programes.

La fase de gestió, que ha de distingir clarament el que són actes del que són simples compromisos, com per exemple l'adjudicació d'un projecte o dels actes que reconeixen les obligacions o els drets, autèntic meritament comptable, i que es concreta en l'aprovació de la factura, o la liquidació d'una exacció.

La fase de liquidació, que ha d'analitzar, en finalitzar l'exercici, tota l'actuació municipal i treure'n la liquidació del pressupost i el seu resultat pressupostari seguint l'esquema següent:

ESTAT DE LIQUIDACIÓ DEL PRESSUPOST

I. LIQUIDACIÓ DEL PRESSUPOST DE DESPESES

		Classificació	Orgànica (àrea de responsabilitat)	Funcional (serveis i programes)
1	2	3		
Classificació econòmica	Explicació	Crèdits pressupostaris (previsió)		
		Inicials	Modificacions (+)(-)	Definitius
4 (compromisos)	5 (meritament)	6	7 (Tresoreria)	8 (passiu circulant)
Despeses compromeses	Obligacions reconegudes netes	Romanents de crèdit	Pagaments	Obligacions pendents de pagaments a 31 de desembre

II. LIQUIDACIÓ DEL PRESSUPOST D'INGRESSOS

1	2	3		
Classificació econòmica	Explicació	Previsions pressupostàries		
		Inicials	Modificacions (+)(-)	Definitives
4 (meritament)	5	6	7 (actiu circulant)	
Drets reconeguts nets	Recaptació neta	Drets cancel·lats	Drets pendents de cobrament a 31 de desembre	

III. RESULTAT D'OPERACIONS COMERCIALS

(Segons que s'integrin organismes de caràcter comercial i per l'activitat no sotmesa a pressupost).

IV. RESULTAT PRESSUPOSTARI

(És l'última part de l'estat de la liquidació del pressupost). Fase drets i obligacions reconegudes (drets-obligacions)

Aquest estat compara els drets amb les obligacions de l'exercici pressupostari en els seus totals nets i exigibles, per posar al descobert el superàvit o dèficit de finançament de l'any.

4.2. La informació financera i l'estat de la tresoreria, com a instrument integrador del sistema.

Seguint aquest criteri d'integració i tractament homogeni i compacte de la informació pressupostària i economicofinancera de les administracions locals, podríem destacar la informació facilitada per l'estat de la tresoreria.

En aquest estat, en la seva part primera, agrupa els pagaments sota l'aspecte de creditor i deutor (comptes del grup 4 i 5) i la segona part el moviment de les caixes (comptes del Subgrup 57) per deixar clar les existències de la tresoreria en una data.

La integració informàtica segons l'esquema anterior, connectat amb el sistema de partida doble, permet assegurar la fiabilitat de la comptabilitat i determinar els moviments dels comptes corrents dels tercers (deutors i creditors).

Al mateix temps permet analitzar la diversitat de les tipologies de les caixes i els comptes corrents bancaris i mostrar els seus moviments i existències seguint l'esquema següent.

Estat de la tresoreria				
Enllaços interns amb l'expedient i el pressupost	Deure compte	Moviment comptable	Haver compte	Enllaços externs amb entitats financeres
Gestió pressupost Comptes 4 Moviment llibres majors pressupostaris	4 5 57	Pagaments creditors a caixa cobraments caixa a deutors	57 4 5	- Moviments comptes 57 C/C Bancaris Línies d'arqueig de la recaptació
Saldo pendents de cobraments i pagaments	Enllaç amb l'estat del Romanent de Tresoreria i Estat d'execució del Pressupost			Existències de caixa

4.3. L'estat del romanent de la tresoreria, document bàsic en la comptabilitat local

A més dels estats clàssics de tot el Sector Públic com ara: el balanç de situació, el compte de resultats i la liquidació del pressupost, hi ha un estat molt peculiar a l'Administració Local, es tracta del romanent de tresoreria.

La importància de l'esmentat document comptable li ve donada, de forma especial, per la Llei de mesures fiscals, administratives i d'ordre social (Llei 13/96 de 30/12) ja que es podria definir com el «fons de maniobra dels ens administratius».

En una empresa, i amb la nova comptabilitat també es pot afirmar dels ens locals, és important analitzar l'equilibri dels dos grans blocs del balanç de situació, és a dir, d'una banda, l'actiu immobilitzat amb relació al passiu immobilitzat i, de l'altra, l'actiu circulant amb relació als creditors a curt termini.

$$\text{actiu circulant} - \text{creditors a curt termini} = (+) \text{ o } (-) \text{ FONS DE MANIOBRA}$$

Si el fons de maniobra és positiu denota una bona situació de liquiditat d'una entitat, i si és negatiu aquesta passa per una situació difícil.

La idea d'anàlisi de la liquiditat, traslladada a una entitat d'administració pública pressupostària, es revesteix d'unes característiques legals pròpies del pressupost i dels comptes no pressupostaris i apareix l'estat del romanent de tresoreria. Aquest estat està regulat als articles del 101 al 105 del RD 500/1990, de 20 d'abril.

L'estat del romanent de tresoreria està integrat per: una massa financera positiva, com-

posta per l'existència en caixa i els comptes corrents bancaris més tots els pendents de cobrament exigible, de qualsevol naturalesa, situats l'últim dia de l'exercici.

Els pendents de cobraments han de venir disminuïts per una presumpció de baixes de dubtós cobrament, estimació que ha de ser realista i fonamentada en una anàlisi d'antiguitat dels deutors i coeficients de cobrament real.

Una massa financera negativa, que la componen totes les obligacions pendents de pagament.

De la comparació dels dos blocs surt el romanent de tresoreria total en finalitzat l'exercici, que denota la capacitat de finançament propi d'un ens. Ara bé, dins del romanent de tresoreria total ha de diferenciar-se el romanent afectat, és a dir, l'excés d'ingrés afectat a una obra o servei en què la despesa no esta contreta en el pressupost i que caldrà incorporar en el pressupost de l'exercici següent. En aquest cas es troben tots els projectes cofinançats amb altres institucions, com ara els plans de cooperació provincial, el FEDER i les subvencions de la Generalitat per a les construccions escolars. En aquests supòsits es dona la circumstància que, en tancar l'exercici, s'ha meritat l'ingrés i el projecte només s'ha començat, fet que provoca un desequilibri entre els drets reconeguts i les futures obligacions. També pot presentar-se el cas invers, drets futurs lligats a obligacions exigibles.

Restant del romanent de tresoreria total, l'afectat, sorgeix el romanent de tresoreria no afectat, que si és positiu pot aplicar-se com a recurs per al finançament de noves actuacions en l'exercici següent.

Les conseqüències legals d'un romanent de tresoreria negatiu són dures, ja que imposen una anivellació mitjançant una disminució de despesa o un increment d'ingrés en l'exercici següent, o recórrer a una operació extraordinària de crèdit. Les Lleis 22/93 i 13/96, que acompanyen als pressupostos de l'Estat suavitzen aquestes mesures i han introduït en l'àmbit local els conceptes dels plans de sanejament, que afecten diversos exercicis.

5. LA COMPTABILITAT LOCAL COM A INSTRUMENT PER IMPLANTAR MESURES MACROECONÒMIQUES

5.1. La Llei 13/96 de 30 de desembre i els criteris de convergència de Maastricht (reducció dèficit públic i crèdits amb carència).

Els criteris de convergència de Maastricht, imposen dos objectius bàsics a les Administracions Públiques Espanyoles, que són: la reducció del dèficit públic i la del deute.

D'aquí neixen un conjunt de normes i directrius que motiven els programes de sanejament i austeritat i que es concreten en un bloqueig de la despesa i un rigorós control pressupostari.

La Llei 13/96 de 30 de desembre, de mesures que acompanyen el pressupost de 1997, també es fa ressò d'aquests objectius.

Així doncs, defineix uns nous conceptes, que comporten el disseny d'uns instruments de control trets de la comptabilitat, com són els conceptes d'estalvi brut i net dels ens locals. La seva confecció està reglada en l'esmentada Llei, així com els seus efectes de bloqueig de la capacitat d'endeutament de l'ens local, quan apareix un estalvi net de signe negatiu d'uns percentatges determinats.

L'altre instrument de control del deute afecta el nou disseny del càlcul de la càrrega financera i de la dotació d'un fons per evidenciar i atemperar l'impacte de préstecs amb llargs períodes de carència, cosa que comporta una nova anàlisi dels estats comptables del romanent de tresoreria.

És per això que tot seguit es fa una anàlisi actual i de la futura repercussió d'aquests nous instruments comptables de control.

5.2. L'estalvi brut

En l'article 139 de la Llei 13/96 es fixen unes bases que influiran en tot el sistema de control del deute financer, i que regularan a la vegada la forma de càlcul.

CÀLCUL DE L'ESTALVI BRUT · ENTITATS LOCALS I ORGANISMES AUTÒNOMS (ENS ADMINISTRATIUS SUBJECTES A PRESSUPOST)

DADES COMPTABLES · Instrument de control (referides a l'últim exercici liquidat)

Signe	Capítols o Concepte pressupostaris	
(+)	I a V Ingressos (deduint les contribucions especials i altres equiparats)	A. Operacions corrents
a) (+)	Total ingressos comptables	
(-)	I.II.IV Despeses (no hi ha el cap. III)	A. Operacions corrents (sense despesa financera)
b) (-)	Total despeses comptables	
(+) o (-)	Estalvi brut (a-b)	

ESTALVI BRUT · ORGANISMES AUTÒNOMS COMERCIALS I SOCIETATS MERCANTILS LOCALS (COMPTE DE RESULTATS ORDINARIS)

Signe	Grup comptes (Pla General de Comptabilitat)	
(+)	7	Vendes i ingressos per naturalesa (es dedueixen els ingressos no vinculats a l'explotació)
	a)	Total ingressos computables
	6	Compres i despeses per naturalesa. Es dedueixen les despeses no vinculades a l'explotació, així com els interessos (despesa) de préstecs i emprèstits - compte 662 del nou pla comptable
	b) (-)	Total despeses computables
	Estalvi brut (a-b)	

5.3. L'estalvi net

La forma de calcular l'estalvi net és la següent:

De l'import de l'estalvi brut es restaran: les anualitats constants (teòriques) d'amortització, que comprenen els interessos i quota d'amortització, dels préstecs i emprèstits a mitjà o llarg termini pendents de cancel·lar a 31-12 de l'últim exercici, i l'anualitat constant (teòrica) de l'operació projectada.

Anualitat constant (teòrica). Aquesta està composta per la quota d'interès i d'amortització, calculada pel sistema francès, de tots els capitals vius dels préstecs i emprèstits a 31/12.

L'esquema comptable de l'estalvi net és el següent:
Estalvi net (a-b)
a) (+) Estalvi brut
b) (-) Total anualitats constants teòriques d'amortització inclosa la de l'operació projectada

La «ratio» d'endeutament net negatiu

La forma de calcular-la és la d'un trencat:

El numerador és l'estalvi net. En el denominador hi figuraran: per als ens administratius, els ingressos corrents de l'últim exercici (cap. 1 a 5); per a les societats i organismes comercials, els comptes de resultats depurats. En aquest últim supòsit cal restar la dotació per amortització d'actius, seguint l'esquema següent:

$$2 \% \text{ Ingressos corrents} > \text{Estalvi net negatiu}$$

A. Ens locals i organismes administratius subjectes a pressupost

«Ratio»

(Dades últim exercici)

$$2 \% > \frac{\text{Estalvi net negatiu}}{\text{Ingressos corrents de la liquidació del pressupost}}$$

B. Societats mercantils amb capital íntegrament de l'ens local i organismes autònoms comercials

«Ratio»

(Dades últim exercici)

$$2 \% > \frac{\text{Estalvi net negatiu}}{\text{Compte de resultats depurat}^1}$$

(1) Es resta del compte de resultats la dotació per amortització d'actius

En el supòsit que la «ratio» superi el 2%, es produeixen els efectes següents en els ens locals, organismes autònoms i societats de capital íntegrament municipal.

Efecte general (art. 50.5) Prohibició d'acudir a subscriure noves operacions de crèdit a mitjà i llarg termini amb unes excepcions regulades en el propi article 50.

Aquestes mesures es concreten mitjançant la redacció dels plans de sanejament financer.

5.4. El romanent de tresoreria i l'evolució de la càrrega financera: la problemàtica de les dotacions

5.4.1. Aspectes generals

La Llei 39/88 R.H.L., en el seu article 54.5, va deixar una important qüestió per resoldre, es tracta de com calcular la càrrega financera en les operacions concertades en divises, en tipus d'interès variable o en amplis períodes de carència.

El nou redactat de l'article 54.5 segons la Llei 13/96 de 30/12 crea un indicador vinculat al romanent de tresoreria, obligant a fer en aquest estat una «dotació material de provisions» en els supòsits que el període de carència i per tant el retard d'atendre la càrrega financera sigui superior als dos anys.

Així doncs, en el moment de fer l'informe preceptiu de la intervenció, o l'estudi per a concedir les autoritzacions, s'ha de contemplar no sols l'impacte dels crèdits exigibles, sinó la possibilitat de fer front al seu pagament quan arribi el venciment dels crèdits subscrits amb dos anys o més de carència.

5.4.2. Dotació de préstecs amb carència

Aquesta qüestió porta un conjunt de preguntes, que quan es volen respondre sempre poden estar subjectes a variades interpretacions, sobretot, en intentar analitzar les conseqüències que comporta l'aparició d'un romanent negatiu de tresoreria (art. 174 de la Llei 39/88 R.H.L.)

Així doncs, la síntesi de l'estat del romanent de tresoreria serà el següent:

Estat del romanent de tresoreria (síntesi)		
1	(+)	Deutors pendents de cobrament en acabar l'exercici (deduïts els de dubtós cobrament)
2	(-)	Creditors pendents de pagaments en acabar l'exercici
3	(+)	Fons líquida a la tresoreria a 31-12...
4	(+) o (-)	Romanent de tresoreria vinculat a despeses amb finançament afectat
5	(+) o (-)	Romanent de tresoreria per a despeses generals
6	(-)	Dotació material de provisions per a càrrega financera diferida
(+) o (-)		Romanent de tresoreria total

En analitzar aquest estat sorgeix la pregunta següent: Com calcular la dotació per a càrrega financera diferida?

Sobre aquest extrem, i tenint a la vista el quadre anterior, creiem que han de fer-se les consideracions següents:

La dotació referenciada sols afecta operacions de crèdit a llarg termini amb un diferiment de la càrrega financera superior als dos anys. Aquest aplaçament pot afectar qualsevol dels dos elements de l'anualitat, és a dir, els interessos o la quota d'amortització.

La dotació és la creació d'un fons que permeti valorar l'evolució de la futura càrrega financera diferida, perquè en el moment del venciment pugui atendre's el seu pagament.

5.5. Els plans de sanejament i els instruments comptables per al seu seguiment i control

L'aparició del romanent negatiu de tresoreria comporta la necessitat d'adoptar unes mesures de sanejament que s'han de concretar en un pla financer i lògicament s'ha de dissenyar un instrument comptable de control.

Tot seguit exposem les principals mesures d'un pla de sanejament així com l'instrument de control.

a) Esquema de les principals mesures que cal aplicar en el pla financer

I. Referent als ingressos

- a) sanejar els pendents
- b) millorar la gestió d'ingressos (mesures d'inspecció i de gestió)
- c) modificar les ordenances i incrementar els drets per cobrar

II. Referent a les despeses

- d) suprimir despeses i millorar el cost dels serveis
- e) suprimir o disminuir inversions

III. Referent a les mesures financeres

- f) allargar la data límit de cancel·lació dels crèdits i millorar les condicions financeres, disminuir la càrrega financera anual
- Aplicar tècniques de refinançament

b) Els instruments comptables de la planificació financera

Dels quadres descrits anteriorment, conseqüents amb el que disposa la Llei 13/96 així com el propi estat de l'execució del pressupost, caldrà dissenyar un annex a l'estat d'execució pressupostària, previst en la Instrucció de Comptabilitat de 17-7-90, que permeti controlar que els ingressos de capital no estan finançant despeses ordinàries i al mateix temps que les mesures de sanejament adoptades, en el supòsit que siguin necessàries, han estat efectives. Aquests instruments comptables estan guiats en tres direccions:

La primera, relativa a l'anàlisi dels components de l'estalvi net i el seu comportament.

La segona, a l'evolució del deute, financer i comercial, així com a la programació de la tresoreria.

La tercera el real i vinculat finançament de les inversions segons el quadre següent:

Finançament de les inversions	
Resum del finançament de la inversió	Total despesa inversió
a) Total despeses finançades per vendes d'immobilitzat i transferències de capital	a)
b) Total despeses finançades per crèdits a llarg termini	b)
c) Total despesa finançada per estalvi en la gestió del funcionament dels serveis (no finançades pels 2 sistemes anteriors)	c)
En tota la inversió ha de constar de forma específica la seva font de finançament	

El punt primer serveix per analitzar l'estat d'execució de pressupost, posant esment en els conceptes especials sobre els quals s'han concretat els plans financers; així: si s'ha modificat el valor del sòl urbà se seguirà especialment l'evolució del rendiment de l'impost sobre els béns urbans i les transmissions immobiliàries, a fi de determinar el total estalvi net de la gestió corrent dels serveis i l'aplicació d'aquest estalvi ja sigui com a economia per sanejar dèficits consolidats, o com a inversions.

El punt segon serveix per analitzar l'evolució i estructura del deute financer, per concretar el seu cost i la seva repercussió en el romanent de tresoreria.

El punt tercer té per objectius el seguiment del finançament de les inversions, ja sigui emprant l'estalvi de gestió ordinària, o buscant fons alienes de finançament afectat a la inversió, en aquest cas mitjançant la forma de crèdit a llarg termini, o transferències de capital.

CONCLUSIONS

Amb aquestes pàgines hem pretès donar una visió de la problemàtica comptable dins el món de l'Administració Local, posant en evidència que la comptabilitat com a tècnica d'informació i control pot veure's afectada per decisions macroeconòmiques com ara les recents mesures per reduir el dèficit i el deute financer del Sector Públic.

La comptabilitat pública en les comunitats autònomes

JOSEP M. PORTABELLA

Economista, Interventor General de la Generalitat de Catalunya

INTRODUCCIÓ

Abans d'entrar a tractar la comptabilitat pública en les comunitats autònomes i en especial en la Generalitat, fóra interessant fer un breu recorregut per l'evolució de la comptabilitat pública en l'administració espanyola.

La comptabilitat, sigui pública o privada, reflecteix transaccions, fluxos, drets i obligacions, etc..., és a dir, que per dir-ho d'alguna manera reflecteix fets i situacions i, per tant, va al darrere d'aquests fets i s'adapta a la seva evolució. Per això l'evolució de la comptabilitat pública segueix els passos de l'evolució del sector públic.

No hi ha dubte que la característica del sector públic espanyol, entre els anys 70 i 90 ha estat el seu creixement. Si ho mesurem en percentatge sobre el PIB, trobarem que, per exemple, només de l'any 1980 a 1992 el percentatge de la despesa pública sobre el PIB espanyol, va passar del 31,1 % al 44,8 %, és a dir, va créixer 13,7 punts, la qual cosa significa que en xifres absolutes va créixer de manera molt considerable, ja que en aquests 12 anys el PIB es va incrementar notablement.

Aquest increment durant aquest temps és característic del nostre país, ja que en la resta d'Estats de la Unió Europea o de l'OCDE l'increment va ésser molt inferior, en algun cas pràcticament nul. La mitjana de la Unió Europea va créixer només 5,8 punts, i la de l'OCDE, 4,9 punts. Aquest menor creixement es dona tant en els països d'una despesa pública elevada (Suècia va créixer 6,8 punts) com en els de despesa pública menys elevada, sempre en comparació amb el PIB (Estats Units va créixer 2,8 %). Fins i tot, en algun país com Gran Bretanya va disminuir.

Aquest creixement tan fort va influir en la comptabilitat pública. En les èpoques en què la despesa pública espanyola era inferior al 30 % del PIB, la comptabilitat pública era exclusivament comptabilitat pressupostària. Només registrava l'execució del pressupost, encara que es poguessin portar registres auxiliars per conèixer l'inventari, l'endeutament, etc. Però bàsicament només interessava saber quina part del pressupost assignat a cada unitat orgànica s'havia consumit en un moment determinat i quant en quedava. Això era conseqüència que l'administració pública era bàsicament inversora en obres públiques, prestadora d'uns pocs serveis públics indispensables i responsable de garantir l'ordre públic.

Però amb el temps, i coincidint més o menys amb l'adveniment de la democràcia i d'una època d'expansió econòmica, l'administració pública espanyola incrementa notabilíssimament els seus ingressos degut a la reforma fiscal, i comença a incrementar en gran mesura les seves activitats. A més, es fa cada vegada més complexa i entra en camps que fins aleshores eren patrimoni exclusiu del sector privat.

En aquells moments, la comptabilitat pressupostària es mostra insuficient i és necessari completar-la amb estats financers i patrimonials i disposar cada vegada de major i més completa informació. La comptabilitat pública, sense deixar d'ésser una eina de control, és cada vegada més una eina de gestió i sobre tot d'informació de tot tipus.

La primera experiència d'introducció de comptabilitat financera es va fer mitjançant l'ordre del Ministerio de Economía y Hacienda, de 14 d'octubre de 1981, que va aprovar el primer pla general de comptabilitat pública. Posteriorment, per resolució de la Intervenció Gene-

ral de l'Estat, l'11 de novembre de 1983, es va aprovar una nova versió que, amb alguna lleugera modificació, va restar vigent fins a l'any 1994.

Com moltes altres vegades, el sector públic va en aquest cas al darrera i aprofita experiències del sector privat. Així, aquesta primera versió del pla general de comptabilitat pública es va inspirar en el pla general de comptabilitat privada aprovat per Decret 530/73.

EL PGCP DE 1994

Després d'aquests onze anys, durant els quals Espanya entra en la Unió Europea, es dicten directives comunitàries sobre comptabilitat i s'aprova un nou pla general de comptabilitat privada (Reial Decret 1643/90, de 20 de desembre), l'Estat escomet la tasca d'elaborar un nou pla general de comptabilitat pública que, transcorregut un llarg camí, finalment veu la llum mitjançant l'ordre del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de maig de 1994.

En l'administració local l'article 184 de la Llei 39/88, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals atribueix la competència en matèria de comptabilitat en l'administració local al Ministerio de Economía y Hacienda que per Reial Decret 500/90, de 20 d'abril i ordre de 17 de juliol del mateix any, va aprovar la instrucció de comptabilitat de l'administració local. En aquest moment l'adaptació d'aquesta instrucció està pendent després de l'aparició del pla general de comptabilitat pública de 1994.

Respecte a la seguretat social, per Resolució de 29 de desembre de 1992, de la secretaria general de la seguretat social del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, s'implanta el nou pla de comptabilitat de la seguretat social a partir d'1 de gener de 1993.

En l'endemig, van aparèixer les comunitats autònomes (de la comptabilitat de les quals parlarem més endavant). El nou pla estableix el següent àmbit d'aplicació:

En el sector públic estatal:

L'Administració General.

Els organismes autònoms de l'article 4 de la Llei general pressupostària.

Les entitats públiques de l'article 5.5 de la Llei general pressupostària.

Les entitats gestores i els serveis comuns de la seguretat social.

En el sector públic autonòmic:

L'Administració General.

Els organismes autònoms.

Les entitats públiques amb estatut jurídic especial.

Les entitats gestores i els serveis comuns de la seguretat social.

En el sector públic local:

L'Administració General.

Els organismes autònoms de l'article 145.2 de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Pel que fa referència a les comunitats autònomes, el pla té la condició de pla marc, ja que, degut a les seves competències en matèria d'autoorganització, l'Estat no els pot imposar directament un pla de comptabilitat, a diferència de les corporacions locals.

Amb tot, el pla destaca l'accent de la vessant informativa de la comptabilitat. Això, per exemple, ho veiem quan en tractar dels destinataris n'esmenta els següents:

Òrgans de representació política.

Òrgans de gestió i direcció.

Òrgans de control extern.

Entitats privades interessades en la matèria.

Fins i tot en el llenguatge col·loquial, i de vegades en alguna norma, en comptes d'utilitzar l'expressió «comptabilitat pública» s'utilitza l'expressió «informació comptable».

També veiem aquest accent en la vessant informativa quan el pla destaca els requisits essencials que han de complir els estats comptables i que són:

Identificació. Possibilitat d'identificar el subjecte comptable.

Oportunitat en el temps, ja que si la informació no és recent normalment és inútil.

Claredat. Per tal que els destinataris, sense necessitat de ser experts, els puguin entendre.

Lògica. Encara que en algun cas les dades no ofereixin una exactitud absoluta sobre l'activitat que reflecteixen, han d'oferir una exposició raonable dels fets.

Economia. Cal tenir en compte el criteri cost-benefici per decidir el nivell de detall d'algunes dades concretes.

Objectivitat. No hi pot haver criteris subjectius per part dels responsables.

Verificabilitat. Les dades han de poder ser comprovades.

És convenient fer una breu referència a les principals diferències respecte al pla general de comptabilitat de l'empresa. Diferències que bàsicament es deriven del fet que alguns principis comptables no existeixen en el pla empresarial i d'altres estan definits de forma lleugerament diferent.

Jaime Pou Díaz, en el seu treball *Plan General de Contabilidad y las Administraciones Públicas*, exposa que el pla de comptabilitat pública té sis principis idèntics al pla empresarial, que són:

Gestió continuada.

Uniformitat.

Registre.

Preu d'adquisició.

No compensació.

Prudència.

Uns altres tres principis són comuns però amb matisos diferents:

Importància relativa. La diferència principal és que, en el camp públic, aquest principi mai no pot implicar l'incompliment d'una norma legal.

Meritació o acreditament. La diferència és que en el pla públic les despeses i ingressos s'imputen quan, d'acord amb el procediment establert en cada cas, es dictin els corresponents actes administratius.

Correlació d'ingressos i despeses. Mentre en el camp privat les despeses són les necessàries per obtenir els ingressos, en el camp públic els ingressos han de ser els necessaris per finançar les despeses. Per tant, el resultat és un estalvi, diferència entre ingressos i despeses corrents, sense tenir en compte inversions i operacions de finançament que configuren les dades del patrimoni i de la situació financera.

Finalment, hi ha tres principis que apareixen en el pla de comptabilitat pública i no existeixen en el privat.

Entitat.

Imputació de la transacció.

Desafectació.

Mereix especial atenció comentar els problemes que planteja el principi de meritació o d'acreditament, també anomenat «de la data del fet».

Les administracions públiques es transfereixen quantitats importants les unes a les altres. Pensem, per exemple, que en les comunitats autònomes pràcticament tres quartes parts dels seus ingressos (especialment en aquelles que tenen transferides les competències en matèria d'ensenyament i sanitat) són transferències que provenen de l'Estat o de la tresoreria de la seguretat social. En els ajuntaments, encara que no tant, també les transferències de l'Estat són molt importants. Pel principi de meritació, una transferència cal comptabilitzar-la com una obligació i un dret en el moment que es merita, que és anterior a la data en què es produeix el pagament.

No sempre és fàcil determinar el moment en què es produeix aquest meritament, i si per entremig tenim un final d'exercici, en funció que considerem que el meritament s'ha produït abans o després del 31 de desembre, el resultat de la liquidació, i per tant el dèficit, es veu alterat.

Davant de la necessitat d'ajustar-se a unes xifres màximes de dèficit prèviament establertes a fi de complir amb els requisits per accedir a la moneda única, d'acord amb els compromisos de Maastricht, la temptació d'utilitzar amb major o menor rigor el principi de meritació per quadrar els comptes és massa gran.

El problema és que les transferències de l'Estat a les altres administracions, siguin comunitats autònomes o ajuntaments, que arriben en els primers mesos de l'any, però que es poden considerar meritades l'any anterior, segons que s'imputin a un any o l'altre, incrementen el dèficit en el pressupost de l'Estat o en el de les administracions receptores, i es pot donar el cas que uns i altres no es posin d'acord a l'hora de la periodificació, la qual cosa produeix problemes en el moment de confeccionar la comptabilitat nacional i de mesurar si es compleixen els acords de Maastricht.

A tall d'exemple, en la liquidació dels pressupostos de 1996, les transferències que les 17 comunitats autònomes en els seus comptes presentaven com a pendents de cobrament de l'Estat i que l'Estat en la seva liquidació no havia reconegut l'obligació perquè entenia que s'havia d'imputar al pressupost de 1997 i no al de 1996, pujaven més de 200 mil milions de pessetes.

En aquest punt, l'Estat i les comunitats autònomes no es posen mai d'acord. L'Estat sosté que en aquests casos qui determina la data de meritació és el deutor i que, mentre que aquest no reconegui l'obligació en la seva comptabilitat, el creditor no pot reconèixer el dret en els seus comptes. Naturalment, les comunitats autònomes sostenen que si disposen de documentació que demostra que existeix el deute poden reconèixer el dret i comptabilitzar-ho com a pendent de cobrament, si l'Estat no reconeix l'obligació és que actua malament, però la seva actuació incorrecta no els pot obligar a comptabilitzar malament.

La qüestió és que com sigui que l'Estat és qui confecciona la comptabilitat nacional, a l'hora de consolidar «escombra cap a casa» i, si una obligació no l'ha reconegut, elimina olímpicament el dret en el compte de la comunitat autònoma, la qual cosa ha donat lloc a no poques discussions.

SITUACIÓ EN LES COMUNITATS AUTÒNOMES

Vista breument l'evolució de la comptabilitat pública a l'Estat, podem passar ara a les comunitats autònomes.

Les comunitats autònomes van començar a crear-se al començament dels anys 80, si bé alguna com la Generalitat de Catalunya van tenir una etapa preautonòmica en les darreries de la dècada dels 70.

En el seu inici cal distingir clarament dos tipus d'autonomies. Les uniprovincials i les pluriprovincials. Les uniprovincials com Madrid, Astúries, Navarra, Cantàbria, La Rioja i Múrcia van ser hereves de la diputació provincial (és diferent el cas de Balears, degut a l'existència de capítols insulars). De fet, la diputació provincial es va convertir en comunitat autònoma i, per

tant, la comunitat va començar amb una estructura ja constituïda amb els corresponents funcionaris, circuits administratius, procediments i naturalment amb la seva comptabilitat i el seu sistema informàtic. En conseqüència, el seu inici no va ser, des del punt de vista comptable, problemàtic i a mesura que van anar creixent i transformant-se es van anar adaptant progressivament a la nova situació, però sense que es trobessin en cap moment, com va succeir en altres casos, amb transferències que arribaven de cop amb molts recursos econòmics i sense una estructura comptable i moltes vegades organitzativa consolidada i en funcionament.

Per contra, les comunitats autònomes pluriprovincials, com la Generalitat de Catalunya, durant els primers anys van créixer molt ràpidament, de vegades de forma no gaire ordenada, amb uns pressupostos que en el transcurs de l'any s'incrementaven molt com a conseqüència de transferències de competències amb els corresponents recursos, de vegades molt quantiosos, que es produïen durant l'any, sense que hi hagués un sistema comptable i uns sistemes informàtics rodats i experimentats, la qual cosa va provocar força problemes.

Però amb el temps, els sistemes comptables i informàtics es van consolidar i les transferències van deixar de créixer tan de pressa i, per tant, les comunitats van entrar en un període de normalitat pressupostària.

En aquest primer període, les comunitats autònomes utilitzaven pràcticament totes no més comptabilitat pressupostària. Posteriorment, van anar adoptant comptabilitat financera, unes més tard que altres. Algunes, com Balears o Cantàbria, no ho han fet fins fa molt poc temps.

Per la forma de fer-ho podem dividir-les en diversos grups:

- En primer lloc aquelles que apliquen directament el pla general de comptabilitat pública de l'Estat, primer el de 1981 i, a partir de la seva aprovació, el de 1994.
- Altres l'apliquen al pla mitjançant una norma pròpia de subjecció al mateix.
- Altres han fet una adaptació aprovada per un norma pròpia.

Finalment, algunes comunitats com la Generalitat de Catalunya han elaborat i aprovat un pla general de comptabilitat pública propi, encara que naturalment no difereix gaire del de l'Estat.

L'EXPERIÈNCIA DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA

Passem ara a examinar la solució adoptada per la Generalitat de Catalunya.

Fins a l'any 1991 la Generalitat utilitzava exclusivament comptabilitat pressupostària, encara que portava també una sèrie de registres auxiliars per conèixer la situació de l'endeutament, del patrimoni, etc.

Per ordre del conseller d'Economia i Finances, de 27 de gener de 1991, es va acordar que a partir d'1 de gener de 1992 s'implantava a la Generalitat el pla general de comptabilitat pública de forma provisional i es creava una comissió assessora presidida per l'interventor general de la Generalitat i en què s'integraven també tres experts externs, concretament els senyors Ignasi Casanovas i Parella, Josep M. Gassó i Vilafranca i Emili Pous i Borràs.

Inicialment es va decidir que el pla de comptes aplicable seria el de l'Estat, és a dir, l'aprovat per Ordre del Ministerio de Economía y Hacienda, de 14 d'octubre de 1991. Això va ser motivat pel fet que en aquells moments l'Estat estava preparant el seu nou pla general de comptabilitat pública i, abans d'aprovar-ne un de propi, es va preferir aplicar provisionalment el vigent en l'Estat en aquell moment i esperar a conèixer el nou pla.

Respecte a l'operativa, en aquell moment la Generalitat disposava d'una comptabilitat pressupostària que funcionava raonablement bé amb l'entrada de dades descentralitzada en els centres gestors de la despesa i una central comptable en la Intervenció General que rebia les dades i confeccionava els comptes. Es va arribar a la conclusió que la majoria de les transaccions

que calia comptabilitzar en una comptabilitat financera eren transaccions que eren captades per aquest sistema de comptabilitat pressupostària i, per tant, el que es tractava era, atès que es disposava de les dades, de tractar-les adequadament per obtenir la informació desitjada.

Dit altrament, no es tracta d'introduir un fet dues vegades, una en la comptabilitat pressupostària i una altra en la financera, sinó d'introduir-lo una única vegada en un terminal informàtic. Assegurar-se, d'altra banda, la captació de les dades i dels fets que no capta la comptabilitat pressupostària però que es necessiten per fer un estat patrimonial. Un cop tota la informació dins del sistema informàtic de la comptabilitat, és purament un problema de programació informàtica obtenir la sortida en un format (estat d'execució del pressupost) o en un altre (balanç de situació).

Per tant, el que es va fer és, d'una banda, establir els circuits i els procediments necessaris per captar les informacions que no oferia la comptabilitat pressupostària. Per exemple, acords d'acceptació de donacions, signatura de crèdits a llarg termini, etc., i, d'altra banda, es va confeccionar unes taules de conversió per tal que transformessin els assentaments en la comptabilitat pressupostària en assentaments en els comptes del pla general.

D'aquesta forma, l'operador que en un centre de gestió econòmica introduïa en el seu terminal una transacció (per exemple l'expedició d'una ordre de pagament d'una factura), sense deixar de fer el que havia fet sempre, estava efectuant un assentament per partida simple en la comptabilitat pressupostària i alhora, gràcies a les taules de conversió, un assentament per partida doble en els comptes corresponents del pla general.

D'aquesta forma es captaven tots els fluxos i transaccions, però naturalment mancaven els valors i els saldos d'entrada que van ser introduïts directament en l'exercici de 1992.

Per calcular aquests valors el passiu no ofereix dificultats especials, però en l'actiu es plantegen diversos problemes.

En primer lloc, les infraestructures públiques. Les administracions inverteixen grans quantitats en infraestructures públiques (carreteres, ferrocarrils, edificis públics, etc.) Un cop construïdes aquestes infraestructures es planteja la qüestió de si han d'activar-se o no, ja que no tenen cap valor de realització. Ningú no compra una carretera, ni tan sols es pot oferir com a garantia d'un crèdit.

Algunes administracions treuen de l'actiu el valor de les infraestructures en considerar que han estat lliurades a la col·lectivitat, i que no tenen cap valor per a l'administració. Aquesta és la solució adoptada pel pla general de comptabilitat de l'Estat espanyol.

Per contra, la Generalitat va seguir un altre criteri, ja que per construir-les, si l'administració s'ha endeutat, aquest endeutament bé que figura en el passiu i, per tant, el seu producte materialitzat en la infraestructura lògicament ha de figurar en l'actiu. Naturalment, s'inclou una provisió per a reparació i conservació.

Es van valorar totes les infraestructures que s'havien construït des de l'inici de la Generalitat a preu de construcció i amb una amortització percentual anual es va incloure el seu valor en l'actiu. No es van incloure les infraestructures traspasades per l'Estat. Primer, perquè l'Estat no les tenia valorades i, segon, perquè no van tenir cap cost per a la Generalitat. De tota manera, si es volguessin incloure es podria fer una valoració en funció de calcular un preu unitari i una amortització en funció de la seva antiguitat.

Un altre problema és el del patrimoni historicoartístic. Les administracions disposen d'un patrimoni d'aquest tipus molt important. No sempre hi ha un valor d'adquisició, ja que moltes vegades aquests béns han estat adquirits per donació o es disposa d'ells des de fa molts anys, fins i tot en alguns casos de segles (quadres de museus, edificis historicoartístics, etc.).

La valoració d'aquests béns no és fàcil. Molts d'ells fins i tot hi ha impossibilitat jurídica que siguin alienats. En altres casos encara que l'administració ho pogués fer no se'ls vendria mai i es difícil calcular-ne el valor (el cas típic seria el dels quadres del Museu del Prado). Si s'intentés buscar un valor de mercat sortiria un valor astronòmic que donaria una imatge distorsionada de l'actiu.

En aquest cas la solució és la de incloure el valor d'adquisició, si es coneix i és recent, i en cas contrari un valor simbòlic o bé en cas que els béns estiguin assegurats el valor de l'assegurança.

Respecte a la participació en empreses públiques i organismes es va fer d'acord amb el valor que sortia dels balanços d'aquests. En una primera fase, els organismes autònoms no utilitzaven encara comptabilitat patrimonial i, per tant, no confeccionaven balanç. Llavors es van sumar totes les transferències de capital que s'havien efectuat a aquests organismes des de la seva creació, ja que lògicament s'havien materialitzat en inversions, deduint una amortització en funció del temps transcorregut. Posteriorment, quan es va aplicar el pla general de comptabilitat als organismes autònoms, aquests ja van confeccionar balanços i d'aquests en sortia el seu valor patrimonial a incloure com un actiu financer en el balanç de la Generalitat.

Els béns mobles es van valorar d'acord amb uns estàndards en funció dels metres de cada edifici, el nivell de qualitat i els anys d'antiguitat.

Un tema que per la seva particularitat pot merèixer un comentari específic és el de les empreses gestores d'inversions. Concretament GISA i REGSA.

GISA (Gestió d'Infraestructures, SA) és una empresa pública propietat al 100% de la Generalitat que actua com a mitjancera. Rep encàrrecs de la Generalitat i gestiona la seva realització. GISA no és una empresa constructora i, per tant, adjudica les obres a contractistes i dirigeix les obres. Actua per compte de la Generalitat i en conseqüència no arriba a ser mai propietària de la infraestructura que està construint, la qual passa directament del patrimoni del contractista al de la Generalitat.

Per finançar les obres, GISA s'endeuta (amb aval o sense de la Generalitat) i un pla econòmic i financer estableix una sèrie d'anualitats a pagar per la Generalitat amb les quals GISA va amortitzant els crèdits.

És a dir, en els primers anys l'obra realitzada supera els pagaments efectuats per la Generalitat.

El total d'obres certificades per GISA s'inclou en l'actiu, com a infraestructures. El mateix import s'inclou en el passiu com a creditor extrapressupostari deduint l'import de les anualitats satisfetes.

El mateix tractament es fa amb REGSA

Amb aquests criteris i amb les especialitats que s'han exposat es va iniciar la comptabilitat financera durant l'exercici de 1992. Un cop aprovat el pla general de comptabilitat de l'Estat, l'any 1994 es va iniciar la tasca d'elaborar un pla general de comptabilitat propi. Aquest pla va veure finalment la llum per ordre del conseller d'Economia i Finances, de 28 d'agost de 1996, publicada en el DOGC de 4 d'octubre de 1996.

Aquest pla, com tots els plans, consta de:

Principis comptables.

Quadre de comptes.

Definicions i relacions comptables.

Normes de valoració

Comptes anuals.

Pel que fa referència als principis comptables es fa una remissió en bloc al pla general de comptabilitat pública de l'Estat, ja que els principis comptables són pràcticament universals i no calia fer repeticions innecessàries.

En el quadre de comptes es presenten ja algunes diferències. D'una banda, s'eliminen aquells comptes que no són d'utilitat. Per exemple, el d'inversions militars. D'altra banda, en alguns aspectes com el de les infraestructures, i tal com ja s'ha comentat anteriorment, existeixen algunes diferències respecte al quadre de comptes de l'Estat.

Aquestes diferències es reflecteixen també, com és natural, en les definicions i relacions

comptables. A més dels punts esmentats, també existeixen diferències en el tractament de les transferències de capital i en alguns altres aspectes puntuals.

Les normes de valoració, igual com en el cas dels principis, no contenen cap variació i, per tant, se'n torna a fer una remissió.

Finalment, i pel que fa als comptes anuals, el tractament és aquí també diferent. El pla de l'Estat demana una quantitat enorme d'informacions annexes a la memòria. Algunes d'aquestes informacions, si s'han de complimentar al peu de la lletra, requereixen una autèntica muntanya de paper. Per exemple, es demana informació de totes i cadascuna de les transferències de crèdit amb una explicació justificativa dels motius. Realment, no sembla que el redactor del pla en aquest punt hagi atès el principi d'importància relativa, o no tenia consciència del volum que representa complimentar tots aquests estats que demana la memòria i que són al voltant d'una cinquantena. Tant és així, que actualment l'Estat interpreta que aquestes peticions d'informació són un marc que no és necessari complimentar al peu de la lletra, sinó que simplement indiquen les matèries sobre les quals cal informar i que les dades concretes han de ser les necessàries perquè ofereixin una visió global, no exhaustiva, que és el que pretén la memòria.

En el cas de la Generalitat, atès que la Llei de finances públiques de Catalunya estableix amb bastant detall els documents que han d'integrar el compte general i que la norma que aprova el pla general, que és una ordre departamental, no pot contradir una llei, es va optar per fer constar en el pla que els comptes anuals estaran integrats per tots aquells documents que exigeix la Llei de finances públiques de Catalunya i, a més, pel balanç de situació, el compte de resultats, el quadre de finançament i una memòria explicativa, de la qual únicament es diu que serveix per ampliar i completar la informació que ofereixen el balanç, el compte de resultats i la liquidació.

Respecte a l'àmbit d'aplicació, l'article 2 de l'ordre estableix que és d'aplicació íntegra a partir d'1 de gener de 1996 a l'administració de la Generalitat i als organismes autònoms administratius que en depenen. Pel que fa al Servei Català de la Salut, a les entitats gestores de la Seguretat Social; als organismes autònoms industrials, comercials i financers; a les entitats de dret públic que ajusten la seva actuació totalment o en part al dret privat; a les empreses públiques que no tenen la condició de societat anònima; als consorcis, i a altres entitats que tinguin una participació majoritària de la Generalitat, tindrà la condició de pla marc a desenvolupar mitjançant plans parcials i especial, aprovats per la Intervenció General de conformitat amb el que disposa l'article 75 c) del Decret legislatiu 9/1994, de 13 de juliol, que aprova el Text refòs de la llei de finances públiques de Catalunya.

En l'aplicació d'aquest article per resolució de la Intervenció General de la Generalitat, de 28 de novembre de 1997, publicada en el DOGC, de 3 de desembre de 1993, es va aprovar el pla especial de comptabilitat pública de l'Institut Català de la Salut.

Respecte als organismes autònoms comercials, industrials i financers i els ens públics l'adaptació està en aquests moments en estudi.

LA COMPTABILITAT CREATIVA

Finalment, i per acabar, voldria fer alguns comentaris sobre la fiabilitat de la comptabilitat pública i sobre una expressió que recentment s'utilitza amb freqüència i que és la de la «comptabilitat creativa».

Oriol Amat i John Blake en el seu llibre *Comptabilitat creativa* la defineixen dient que consisteix a utilitzar les diferents opcions que dona la legislació i les llacunes legals existents així com els diferents criteris de valoració per donar una imatge diferent de la real. Es diferencia del frau pel fet no hi ha infracció de cap norma legal, però té en comú amb ell que té la intenció d'enganyar oferint una imatge diferent, i normalment millor, de la real, per amagar dificultats financeres o econòmiques.

La comptabilitat creativa ni va néixer a Espanya ni en el sector públic. Com tantes altres coses, bones i dolentes, el sector públic l'ha copiada del privat.

Recentment, els dirigents de la Unió Europea van arribar a la conclusió que la factura de l'estat del benestar no es podia pagar i van imposar a través dels acords de Maastricht fortes mesures de reducció del dèficit. Però reduir el dèficit no és fàcil, els ingressos normalment estan al seu límit i no es poden pujar més, i reduir despeses vol dir que algú surt perjudicat i naturalment aquest algú protesta, i això representa pèrdua de vots i si el partit que governa, com succeeix a la majoria dels països, no té una àmplia majoria no es vol arriscar a perdre les properes eleccions.

Els polítics es troben atrapats en una dinàmica d'una societat acostumada que l'Estat presti tota mena de serveis socials i a la inauguració constant de noves inversions i amb la necessitat de reduir de forma dràstica les despeses per reduir el dèficit. La solució no és fàcil i davant la imperiosa necessitat d'haver de donar una xifra màxima de dèficit però sense deixar de tallar cintes i de prestar serveis, surt la temptació en forma de comptabilitat creativa, que en realitat no és altra cosa que utilitzar fórmules per diferir la comptabilització de despeses que es fan en el present.

Les fórmules són variades i d'altra banda prou conegudes, i no és aquest un treball destinat a descriure-les. Simplement deixar constància que si la comptabilitat pública no ofereix la imatge fidel de la situació econòmica, financera i patrimonial de l'administració, no és culpa de la comptabilitat, sinó de l'ús que se'n fa, ja que la comptabilitat és una eina i totes les eines es poden utilitzar bé o es poden utilitzar malament.

La comptabilitat creativa pot servir per esmoreir una reducció dràstica del dèficit en pocs anys, allargant la reducció efectiva a terminis més perllongats, ja que no és fàcil disminuir d'un any a l'altre xifres de dèficit molt elevades. Si simplement converteix una reducció real petita en aparentment més gran, però que continua els propers anys de forma que el que aparentment s'ha reduït en tres anys en realitat s'ha reduït en cinc, però en definitiva s'ha reduït, no és una cosa tan greu. Però si es converteix en el sistema de seguir fent el mateix gastant el mateix o més, presentant uns comptes amb menys dèficits i això any rera any, llavors s'està creant una greu hipoteca per al futur que un dia o altre explotarà.

Sense entrar en detalls, perquè no és l'objecte d'aquest article, algunes de les figures que utilitza actualment la comptabilitat creativa per poder fer inversions en un període curt de temps diferint la seva comptabilització (utilització d'empreses públiques, sistema de claus en mà, peatge en l'ombra, assumpció de deutes, futurs d'altres entitats a canvi d'ingressos presents, etc.) estan sent acotades per la reforma del sistema de comptes europeu. El recentment aprovat SEC 95, que entrarà en vigor l'any 2000, regula totes aquestes operatives i estableix un tractament molt més rigorós. Està per veure l'aplicació que es farà d'aquest sistema de comptes i si d'aquí a l'any 2000 sortiran altres fórmules que intentin aconseguir el que aquest nou sistema pretén tallar. Però tot això ja ho veurem en el futur.

El tractament de l'immobilitzat a l'Administració Pública

FERRAN TERMES

Sindic Major de la Sindicatura de Comptes de Catalunya

1. L'IMMOBILITZAT I EL COST DELS SERVEIS

El problema del tractament comptable dels actius fixos governamentals ha sofert un profund replantejament en els últims anys. En el passat l'Estat, eminentment administrador, es preocupava únicament de justificar el compliment de les limitacions i disposicions pressupostàries com a demostració de prudència política, per la qual cosa els actius fixos eren tractats simplement com a despeses pures, i en la majoria dels casos ni tan sols es registraven a efectes d'inventari; i si es feia, era solament a títol recordatori. Això s'esdevé encara avui en molts països, fins i tot en alguns dels que gaudeixen de sistemes administratius força avançats, i en certa forma es pot considerar com un sistema tradicional de l'Administració Pública.

La figura de l'Estat impulsor i gestor que ha anat substituint la figura de l'Estat administrador ha representat la necessitat d'anar reformant molts conceptes i això s'ha fet de manera molt lenta tal i com pertoca a la tradició, fins ara quasi immobiliària, de l'Administració Pública.

Com qualsevol gestor, per poder realitzar una gestió eficaç, l'Estat necessita conèixer una gran quantitat de dades, que no poden de cap manera ser subministrades per una comptabilitat de caixa. Això ha portat molts estats, entre ells Espanya (Pla General de Comptabilitat Pública), a la implantació de sistemes comptables més complets però també més complexos que puguin fer front a aquesta necessitat d'informació.

D'aquesta informació, imprescindible per a la bona gestió, el més necessari és conèixer el cost de tots i cada un dels serveis prestats per l'Estat, tant dels que es presten directament al públic, com d'aquells d'ús interior, que són necessaris per a la bona marxa de l'Administració. Malgrat això, tota informació sobre els costos implica la necessitat de disposar d'un sistema adient, que permeti conèixer el cost de cada un dels elements constitutius de cada centre de costos; és a dir el cost dels recursos (humans, materials o financers) utilitzats.

L'article 17.2 de la Llei General Pressupostària contempla la necessitat de conèixer aquests costos quan diu que: «2. *El preceptivo control de la eficacia se ejercerá mediante análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas*»

El contingut de l'esmentat article és conseqüent amb el que preveu l'article 107 de la Constitució Espanyola, que consagra el principi d'eficàcia en exposar en el seu apartat 1r. que: «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia».

Un dels components de tot cost és el que correspon a la utilització dels béns de capital i que té la seva expressió en l'import d'uns lloguers o en l'import d'unes amortitzacions o en el cost de manteniment. Els lloguers es deriven, evidentment, del corresponent contracte de lloguer, les amortitzacions en canvi s'han de derivar del coneixement del cost dels esmentats béns de capital, el manteniment com és obvi es valora pel cost que té.

2. INFORMACIÓ QUE DÓNA UN INVENTARI VALORAT

Els mètodes d'imputació basats en la valoració dels actius immobilitzats donen un sentit molt més exacte de la situació financera de l'administració analitzada.

Per altra part, els dèficits pressupostaris es tradueixen, finalment, en un major endeutament, endeutament que té un significat molt diferent en el cas que s'esdevingui una disminució patrimonial, o si per contra, representa un augment del patrimoni immobilitzat governamental. Aquests augments i disminucions no es reflecteixen en els sistemes tradicionals de comptabilitat pressupostària, en la qual se segueix el criteri de considerar els actius fixos com a despeses, però sí que són reflectits en els balanços.

Així doncs, la comptabilització dels actius fixos, prevista pel Pla General de Comptabilitat Pública, i la seva corresponent depreciació, també prevista pel Pla, presenta la possibilitat d'obtenir les informacions següents sobre aquests punts:

- Conseqüències en matèria financera de la política d'adquisicions en actius fixos.
- Envelliment de les infraestructures.
- Estat d'origen i aplicació de fons per a cada exercici.
- Possibilitat d'establir un estat financer balancejat.

Permet a més calcular un fons per mantenir els actius, especialment les infraestructures, en un nivell de servei adient.

3. L'EQUITAT GENERACIONAL

En els últims anys ha entrat amb força el concepte d'equitat entre generacions, és a dir, que s'ha de conèixer si les generacions actuals estan pagant un preu just pels serveis públics que reben, estan repercutint part del cost a les generacions futures, o bé estan pagant per endavant. Tot això té a veure amb la política de manteniment i, quan s'escau, amb la de substitució dels actius fixos i, especialment però no únicament, de les infraestructures. Però també té a veure amb el sistema d'imputació basat en l'amortització, l'actualització o alternativament en el càlcul de les quotes de manteniment repercutides en proporció a l'ús que es fa en el temps dels béns immobilitzats, amb el termini de devolució dels crèdits que hagin servit per al seu finançament i, en resum, amb el valor del patrimoni que cada govern deixa per a l'avenir.

4. OBJECCIONS A LA NECESSITAT D'UN INVENTARI

La confecció d'inventaris d'actius fixos i la seva subsegüent avaluació ha sofert fortes objeccions, especialment per part dels funcionaris més tradicionals. Aquestes objeccions s'han centrat especialment en els punts següents:

- Dubtes sobre la utilitat de la informació subministrada per un balanç valorat.
- Cost de fer i mantenir un inventari avaluat molt superior als beneficis que s'obtenen de la informació aconseguida.
- Dificultat d'avaluar determinats actius (edificis històrics, objectes d'art, infraestructura, etc.).
- El fet real de l'existència de béns d'avaluació gairebé impossible (domini hidràulic, domini de costa, reserves minerals, etc.).
- Inexistència d'un compte de resultats per a l'Administració Pública, que fa innecessària l'existència d'una imputació d'amortitzacions.

El resultat de tot això és la manca d'inventaris fiables, especialment en l'Administració local, i com a conseqüència la manca d'estats financers fiables.

Tot i acceptar que el manteniment d'un compte de patrimoni avaluat, la seva amortització i si s'escau la imputació de l'amortització al cost dels serveis corresponents és laboriós i costós, els arguments a favor són molt forts.

En principi el pressupost no queda desvirtuat, ja que segueix existint amb la finalitat clara que ha tingut fins ara, la de pressupost de fluxos financers, és a dir, una eina de gestió i de control molt vàlida per arribar a un sistema comptable més perfecte.

5. ARGUMENTS A FAVOR DE LA VALORACIÓ DELS ACTIUS FIXOS

Els arguments a favor de la valoració dels actius fixos giren a l'entorn dels següents punts:

- No és cert que la informació que dona un inventari valorat sigui negligible, ja que si bé és cert que el compte de resultats de l'Administració Pública no té el mateix significat que en la comptabilitat privada, sí que el té el cost dels serveis públics, i per aquesta raó s'ha de conèixer la repercussió que la utilització dels actius fixos té sobre aquest cost.

- La valoració dels béns d'actius fix adquirits permet de conèixer si els dèficits pressupostaris han tingut com a contrapartida un augment de patrimoni o, per contra, es deuen a l'adquisició de béns corrents i serveis. Es facilita per tant el coneixement de les causes de l'endeutament.

- L'existència d'un sistema de partida doble en el Pla General de Comptabilitat Pressupostària (PGCP), no és possible sense el coneixement del valor de l'immobilitzat, necessari per confeccionar un balanç, que per altra part augmentarà la fiabilitat comptable, en poder balancejar els diferents comptes. La implantació del PGCP ha acabat amb els dubtes: o hi ha un inventari fiable o no hi ha un inventari fiable.

- El coneixement, detallat per conceptes, de l'immobilitzat existent permetrà avaluar la capacitat de l'Administració de respondre a les necessitats de mantenir-lo en un determinat nivell de servei.

- És important el coneixement que es pot obtenir d'un inventari avaluat, per saber si s'han tingut en compte els principis d'economia i eficiència en adquirir els béns públics, i si aquests béns s'estan utilitzant eficientment, així com si els resultats obtinguts són proporcionals als recursos consumits i si són manejats per aconseguir els resultats previstos.

- Amb el coneixement del valor de les immobilitzacions és fàcil veure en quina mesura l'endeutament és conseqüència de la necessitat de fer tals inversions.

- Finalment, el coneixement del valor dels béns públics i de les inversions financeres fixos és un dret inalienable de tots els ciutadans.

Per poder atendre els punts previstos, la comptabilitat d'actius immobilitzats ha de ser capaç de donar els tipus d'informació següent:

- Informació sobre cada un dels actius immobilitzats d'importància relativa.
- Informació sobre els costos de manteniment dels actius immobilitzats.
- Informació sobre els actius immobilitzats consumits en un període determinat.

6. CARACTERÍSTIQUES ESPECIALS DELS BÉNS PÚBLICS

La naturalesa eminentment jurídica de les propietats i béns estatals condiciona, en alguns d'ells, la seva naturalesa econòmica i per tant comptable, especialment en aquells casos en què la seva correcta determinació permet legalment classificar-los com a no alienables.

Les lleis relatives al patrimoni públic de l'Estat espanyol són força complexes i estableixen multitud de divisions, que intentarem resumir amb la mínima càrrega jurídica possible, perquè els efectes aquí perseguits són únicament aconseguir una clara visió del tractament comptable a aplicar a aquests béns, cosa que en gran part es pot aconseguir amb la seva simple definició i classificada enumeració.

Els béns de domini públic, mentre ho siguin, són incommerciabls, és a dir, estan fora del comerç jurídic privat, per tant les principals característiques dels béns de domini públic són la inalienabilitat (art.1271, del Codi Civil), la inembargabilitat i la imprescriptibilitat, si bé, a través del corresponent expedient, els béns públics poden ser desafectats per procedir a la seva alienació, o sigui que en realitat la inalienabilitat és més formal que real.

Igualment els béns d'entitats locals, poden desafectar-se si el seu valor no excedeix del 25% del pressupost; si excedeix, es necessita una autorització del govern autonòmic en funció de la seva tutela financera.

Per a una visió més clara i global intentarem, tant com sigui possible, agrupar els diferents tipus de béns mitjançant quadres sinòptics en funció de les múltiples disposicions legals que els regulen.

Esmentarem en primer lloc els béns de domini públic (o demanial). Es tracta d'un règim especial de la propietat a què estan sotmesos determinats béns d'entitats administratives. S'entén que aquest règim és el més adient perquè els esmentats béns prestin la utilitat pública que s'espera, atorgant-los una condició jurídica especial.

La condició jurídica està determinada per una sèrie de principis, uns d'ordre negatiu (la seva incommercialització i subsegüents conseqüències) i altres de caràcter positiu (poders de tutela de l'Administració sobre els seus béns).

El domini públic és un dret de propietat que l'Estat té sobre determinats béns sotmesos a un règim jurídic exorbitant del civil.

L'enumeració de béns de domini públic s'ha enriquit notablement en admetre's la teoria de l'afectació.

Únicament les entitats de dret públic poden ser titulars del domini públic (Codi Civil 339-343-344-345-Estat-Província-Municipi-Entitats públiques de caràcter territorial). Han estat creades, però, entitats administratives institucionals per mantenir la titularitat d'un sector de domini públic (L.EEAA 26/XII/58 i Junes d'Obres del Port, Confederacions Hidrogràfiques i RENFE).

7. CLASSIFICACIÓ DELS BÉNS PÚBLICS

7.1. Classificació per raó del subjecte

ESTAT	Béns patrimonials	Béns destinats a ús públic	Per la seva naturalesa Per afectació singular
	Béns de domini públic	Béns destinats a un servei públic Patrimoni històricoartístic. Llei 16/85 de 25 de març Patrimoni nacional	
	De domini privat	Béns propis Qualsevol bé propietat de la Generalitat que no sigui de domini públic	
GENERALITAT	Béns de domini públic o demanial	Ús general Servei públic Els declarats per Llei	
ENTITATS LOCALS	Béns patrimonials		
	Domini públic	Afectes a l'ús públic Declarats per Llei Béns de servei públic	
	Béns comunals		

7.2. Béns de l'Estat destinats a ús públic

BÉNS DE L'ESTAT DESTINATS A ÚS PÚBLIC

Béns d'ús públic per la seva naturalesa	Domini hídic	Aigües continentals Llits de corrents naturals Aqüífers soterranis	Subterrànies Superficials Contínues Discontinues
	Domini miner Llei 21/73,21 juliol Llei 24/74,27 juny	Mines Hidrocarburs	
	Domini marítimo-terrestre Codi Civil 339 Llei de Costes 22/1988,de 28 juliol	Vorera del mar Mar territorial Plataforma continental Recursos marítims naturals Accessos a rius i mars Terrenys guanyats al mar Penya-segats Illots en aigües internes i mars territorials Terrenys incorporats per concessionaris Terrenys confrontats adquirits per incorporar a domini públic Obres i instal·lacions construïdes per l'Estat en aquest domini Senyalitzacions Ports i instal·lacions portuàries de titularitat estatal Illes formades al mar o en aigües interiors	
	Limitacions	Servitud de protecció Servitud de trànsit Servitud d'accés al mar Servitud de zona d'influència	
Béns d'ús públic per afectació singular	Domini aeri	Regulació trànsit vies aèries Destinació a ús públic incompatible amb la propietat privada Obligació dels béns subjacent a suportar la navegació aèria	
	Camins i carreteres Llei 25/1988 de 29 de juliol Llei 4/5/87 Codi Civil 339 Llei 13/95, de 18 de maig, de contractes de les Administracions Públiques		
	Defensa de domini públic de carreteres	Terrenys i elements Servituds Afecció Limits d'edificació	
	Vies ramaderes Llei 3/1995, de 23 de març		
	Ponts		
	Ports i aeroports Llei 27/1992,24-11	Públics Privats	

7.3. Béns destinats a un servei públic

Domini militar	Muralles i fortaleeses Obres i fortificacions Fossars i parapets	
Ferrocarrils	Béns afectats al funcionament (L'ús públic es dona pel que fa al servei però no als béns)	Gestió directa i explotació
Edificis públics (si són indispensables per tal que el servei funcioni)	Els edificis propietat de l'Estat on s'allotgin els seus òrgans tindran la consideració de demaniales (Llei del Patrimoni de l'Estat)	
Muntanyes públiques (es justifica per motius d'utilització pública)	Els inclòsos en catàleg són inalienables llevat llei. Propietat forestal inembargable (llevat hipoteca aprofitament) La inclusió en el catàleg pressuposa possessió Recuperació d'ofici Els catalogats han d'inscriure's en el Registre de la Propietat Afíament d'ofici	
PATRIMONI ESTAT (inscribible en el Registre Propietat)	Peculiaritat règim jurídic (Peculiaritat no confondre amb els integrants del Patrimoni de l'Estat).	Administració i gestió Consell Administració del Patrimoni Nacional Enumeracions Immobles Mobles Drets Donacions Afectats anteriors a la Llei del Patrimoni de l'Estat Llevat muntanyes d'ICONA Règim Jurídic art.6.2 Inalienables Imprescriptibles Inembargables Exempcions tributàries Règim econòmic Crèdits en Pressupostos de l'Estat Recaptació s'ingressa en el Tº Pº Fiscalitzat per l'Interventor Examen i censura pel Tribunal de Comptes

7.4. Béns de les Administracions Locals

Divisió per raó del subjecte:

Província	Béns de domini públic En tot cas les propietats de l'ens local (seu de la Corporació i on s'allotgen els seus òrgans) Drets reials s/béns per a la utilització dels esmentats béns o finalitats d'interès públic. D. 336/1988 de 17 d'oct art. 3 Llei 8/1987 de 15 d'abril, art. 185	Declarats per llei	Local, camins, places, carrers, passeigs, parcs, ponts, fonts, etc.
Municipi		Afectes a l'ús públic	Per cessió de drets a l'Administració urbanística D.L.1/90,12 juliol
Tesi unitarista: Entitats Locals en general		Béns de servei públic	Cases consist. Palaus provinc. Escorxad.,mercats Llotges. Hospitals. Hospicis. Museus. Escoles. Cementiris Elements transport Piscines. Camps d'esports
		Béns comunals	L'aprofitament correspon al comú dels veïns Únicament poden pertànyer a Municipis i Entitats Locals menors

7.5. Domini públic per raó de l'objecte

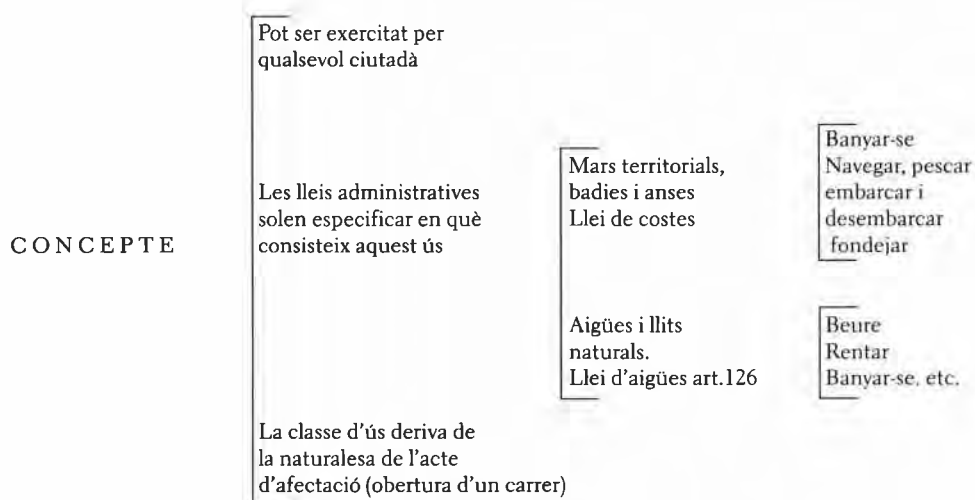
Assenyalem ara una classificació dels béns de domini públic per raó de l'objecte :

<i>Domini necessari</i>	Béns que legalment sols poden pertànyer a l'Estat, per exemple un riu.
<i>Domini accidental</i>	Béns que poden pertànyer a l'Estat o a particulars. Únicament seran demanials els de l'Estat.
<i>Domini per naturalesa</i>	Béns afectats indeterminadament a una utilitat pública, és a dir, en forma genèrica, per exemple: platges.
<i>Domini per afectació singular</i>	Béns adquirits per afectació i destinats a ús públic general (ports, aeroports).
<i>Béns d'ús públic</i>	Béns destinats a tothom perquè els utilitzi
<i>Béns de servei públic</i>	Mitjà indispensable per a la prestació d'un servei públic

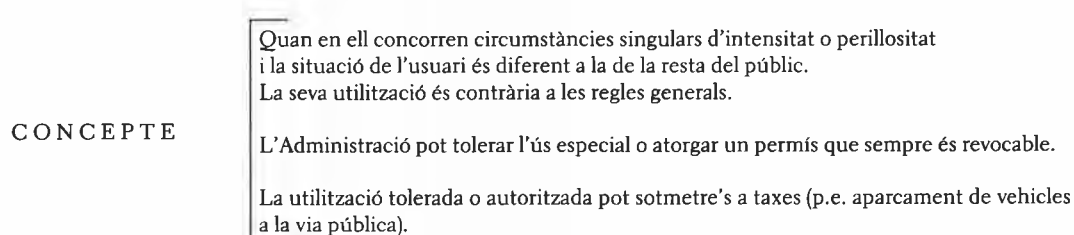
7.6. Divisió per raó de l'ús

Els béns de domini públic són susceptibles de ser destinats a diversos usos que en certa manera condicionen les seves característiques econòmiques.

7.6.1. Ús comú general



7.6.2. Ús comú especial



7.6.3. Ús *privatiu*

CONCEPTE

Ocupació d'una part del domini públic quedant exclosa, pel que a ella fa, la utilització de les altres.

Això no es tracta d'un ús anormal del domini públic.

(Concessió d'aprofitaments especials de les aigües públiques per bastir poblacions, regs, força motriu, concessions mineres, de maresmes, etc.

El títol jurídic és sempre un acte administratiu de concessió demanial.

7.6.4. Ús *normal*

L'ús normal és el que es dona al bé que s'utilitza d'acord amb la seva destinació normal com a bé públic.

7.6.5. Ús *anormal*

És l'ús anormal que es dona a un bé públic (ex. terrasses dels cafès, quiosc, etc.)

7.6.6. Ús *privatiu amb instal·lacions o obres no permanents*

L'art. 70 del Reglament de Patrimoni diu textualment:

1. Quan la utilització del domini públic per persones o entitats determinades no requereixi la realització d'obres de caràcter permanent, però impliqui alguna limitació a l'exclusió d'aquella utilització, l'Administració valorarà la conveniència d'atorgar o no el corresponent permís.

2. Aquest permís d'ocupació temporal podrà ésser lliurement revocat en qualsevol moment per l'Administració i l'interessat no tindrà dret a cap indemnització. Si els sol·licitants fossin més d'un, s'observaran sempre les regles de publicitat i de concurrència.

8. QUALIFICACIÓ PATRIMONIAL DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA

La qualificació patrimonial de la Generalitat de Catalunya és molt similar a la continguda en la legislació de l'Estat espanyol, però amb menys variacions i profunditat tal com correspon a la menor varietat de béns patrimonials de la Generalitat, però també amb certes discrepàncies pel que fa a definicions, que no afecten el nostre propòsit.

El Patrimoni de la Generalitat, com el de l'Estat espanyol, es classifica, d'acord amb el que preveu la Llei 11/81, de patrimoni de la Generalitat i el Decret 323/83, que n'aprova el reglament, en:

- Patrimoni de domini públic o demanial
- Patrimoni de domini privat.

8.1. Patrimoni demanial o de domini públic

El patrimoni de domini públic o demanial són tots aquells «béns i drets afectats a l'ús general o servei públic de la Generalitat», i per tant, també ho són els edificis on s'allotgen els seus òrgans.

8.2. Patrimoni de domini privat

El patrimoni de domini privat ve definit per l'art. 4t. del Reglament, que copiat textualment diu:

Art. 4. *Patrimoni de domini privat.*- Integren el Patrimoni de domini privat de la Generalitat:

- 1) Els béns que són propietat de la Generalitat i no són afectats directament a un ús general o a un servei públic;
- 2) els drets derivats de la titularitat dels esmentats béns;
- 3) qualsevol dret real i els d'arrendament que li pertanyen;
- 4) els drets de propietat immaterial que corresponen a la Generalitat;
- 5) les quotes, les parts alíquotes i els títols representatius de capital que li pertanyen d'empreses constituïdes d'acord amb el Dret civil o mercantil;
- 6) qualsevol altre bé la titularitat del qual correspongui a la Generalitat de Catalunya, i no tingui la qualificació de domini públic.

9. DIVISIÓ A EFECTES D'INVENTARI

L'article 34 del Decret 323/1983, del Reglament estableix una altra divisió, a efectes d'inventari, es tracta doncs d'una divisió de caire econòmic i que està recollida per la Llei. Aquesta classificació és la següent:

- immobles,
- drets reals,
- mobles de caràcter històric o de considerable valor econòmic,
- valors mobiliaris, crèdits i drets de naturalesa personal,
- béns i drets subjectes a condicionaments,
- concessions administratives tant si la Generalitat és concedent com concessionària.
- vehicles.

El reglament no contempla l'inventari d'infraestructures.

10. CLASSIFICACIÓ EN FUNCIO DEL GRAU DE CONVERTIBILITAT

Quan l'ús privatiu requereix instal·lacions o obres permanents, serà atorgat mitjançant concessió administrativa.

Els actius fixos de l'Administració Pública poden ésser classificats seguint diferents criteris. Fins ara hem utilitzat criteris jurídics, excepte en el cas de l'apartat 9 (Divisió a efectes d'inventari). Aquests criteris, si bé són molt clarificadors pel que fa a la naturalesa jurídica i al dret de propietat estatal dels béns d'actiu fix, són excessivament jurídics i dispersos per utilitzar-los en una aplicació comptable útil. La minuciosa classificació que figura en els diferents apartats dels punts anteriors, poden resumir-se en uns quants grups de tractament econòmic i comptable homogenis, la qual cosa ha de resultar més comprensible des del punt de vista econòmic i així ho ha entès el PGCP.

Els diferents criteris classificadors que es detallen poden donar lloc a diverses combinacions, per la qual cosa un bé pot ser alhora alienable, adquirit a títol oneros i inesgotable. Aquestes combinacions són vàlides a efectes de la qualificació i l'exacta avaluació dels béns.

Procedim ara a la classificació atesa la convertibilitat dels actius fixos.

Aquesta divisió afecta la forma de valoració dels béns segons la seva qualificació i afecta també el grau de garantia de l'entitat propietària.

Qualifiquem de béns alienables, determinats béns d'ús privatiu que són realitzables sense que els fins de l'Administració o la seva imatge pública en surti perjudicada. Un exemple del que acabem d'afirmar el tindriem en determinats edificis i instal·lacions que no són o ja no són útils als fins proposats.

Per contra, són béns no alienables aquells béns que per la seva significança històrica, artística, política o de servei no poden ésser alienats, per exemple un edifici històric, els objectes d'art d'un museu, etc.

Els béns alienables constitueixen una garantia financera especialment en el cas de les administracions locals, ja que en cas de necessitat són fàcilment realitzables.

En principi, a l'Estat espanyol els béns de domini públic són inalienables (art. 1271 del Codi Civil), aquest fet es fonamenta en l'afectació del bé a una finalitat determinada utilitat que no pot ser traïda, per tant, tota venda d'un bé de domini públic esdevindria nul·la de ple dret. Aquest fet obliga que abans de procedir a la venda d'un bé de domini públic, calgui la seva desafectació mitjançant l'expedient reglamentari; això no obstant, els béns classificats com de domini públic atesa la seva naturalesa no poden ésser desafectats de cap manera, per la qual cosa la seva inalienabilitat és absoluta.

11. CLASSIFICACIÓ DELS BÉNS SEGONS LA FORMA DE VALORACIÓ

Els béns inclosos en la classificació segons la forma de valoració vénen afectats en la forma de valoració que queda condicionada pel grup a què pertanyen. Es tracta d'una qualificació de tipus pràctic comptable però no emparada en cap normativa legal.

En aquesta classificació de tipus pràctic inclouríem:

- Béns d'existència prèvia
- Béns adquirits a títol oneros
- Béns adquirits a títol lucratiu
- Béns en adscripció

11.1. Béns d'existència prèvia

La major part de les administracions públiques de l'Estat espanyol (estatals, autonòmiques o locals) han seguit el sistema de no reconeixement comptable dels actius fixos, però a més tampoc no s'han enregistrat aquests béns, o si s'han enregistrat ho han estat parcialment i sense avaluar. Aquest fet dificulta molt la valoració dels béns posseïts des de fa molt temps, a vegades segles, i dificulta la implantació d'una comptabilitat de partida doble per estar mancada d'una base inicial.

L'Administració Pública va quadrar els primers balanços mitjançant un compte diferencial de Patrimoni, que era simplement la diferència entre l'actiu i el passiu.

Per tant, són béns d'existència prèvia aquells béns de valor històric desconegut, i que atesa la seva antiguitat han de seguir mètodes de valoració molt específics.

11.2. Béns adquirits a títol oneros

Els béns adquirits a títol oneros són aquells béns adquirits amb fons propis i pels quals resulta fàcil la valoració si s'ha decidit seguir el principi del cost d'adquisició o cost històric. S'inclouen aquí les compres i les expropiacions.

11.3. Béns adquirits a títol lucratiu

Els béns adquirits a títol lucratiu són els procedents de donacions, llegats, etc. La seva valoració és la que figura en el document de cessió.

11.4. Béns en adscripció

Els béns en adscripció són aquells béns propietat d'administracions, entitats o persones físiques, que han estat cedits per ser utilitzats per una altra administració, o per un organisme públic o privat diferent del que n'és el propietari. La seva valoració és la que figura en la comptabilitat del cedent.

12. CLASSIFICACIÓ DELS BÉNS SEGONS LA SEVA DURADA

Finalment, cal esmentar que els béns, per la seva durada, poden rebre la classificació següent:

- Béns inesgotables
- Béns esgotables
- Béns quasi esgotables
- Altres béns durables

12.1. Béns inesgotables

Els béns inesgotables són aquells béns que no perden valor ni per obsolescència ni per l'ús o el pas del temps, com per exemple: terrenys, obres d'art, monuments.

12.2. Béns esgotables

Els béns esgotables són aquells béns que perden valor o capacitat de servei com a conseqüència del seu ús o del pas del temps malgrat el seu manteniment o conservació (maquinària, vehicles, etc.).

12.3. Béns quasi esgotables

Els béns quasi esgotables són aquells que mantenen la seva capacitat de servei per un temps indefinit si es mantenen i renoven regularment o es reconstrueixen parcialment. Dins d'aquesta classificació hi cap tota la infraestructura (carreteres, canals, rescloses, etc.).

12.4. Altres béns durables

Els altres béns durables són aquells béns amb vocació de propietat temporal de l'Administració Pública, com per exemple terrenys i propietats o altres destinats a ser venuts.

13. COMPARACIÓ DELS COMPTES D'IMMOBILITZAT EN ELS TRES PLANS DE COMPTABILITAT PÚBLICA EXISTENTS

Codi ESTAT (PGCP)	GENERALITAT (PGCG)	LOCAL (ICAL)
2 IMMOBILITZAT	IMMOBILITZAT	IMMOBILITZAT
20 INVERSIONS DESTINADES A L'ÚS GENERAL	INVERSIONS DESTINADES A L'ÚS GENERAL	IMMOBILITZAT MATERIAL
200 Terrenys i béns naturals	Terrenys i béns naturals	Terrenys i béns naturals
201 Infraestructures i béns destinats a l'ús general	Infraestructures i béns destinats a l'ús general	
202 Béns comunals	Béns comunals	Construccions
203		Maquinària, instal·lacions i utilatge
204		Elements de transport
206		Equips per processos d'informació
208 Béns del patrimoni històric, artístic i cultural	Béns del patrimoni històric, artístic i cultural	Altres immobilitzats materials
209		Instal·lacions complexes especialitzades
21 IMMOBILITZACIONS IMMATERIALS	IMMOBILITZACIONS IMMATERIALS	IMMOBILITZAT IMMATERIAL
210 Despeses en recerca i desenvolupament	Despeses de recerca i desenvolupament	Concessions administratives
211		Propietat industrial
212 Propietat industrial	Propietat industrial	Fons de comerç
213		Drets de traspàs
215 Aplicacions informàtiques	Aplicacions informàtiques	Propietat intel·lectual
216 Propietat intel·lectual	Propietat intel·lectual	
217 Drets sobre béns en règim d'arrendament financer	Drets sobre béns en règim d'arrendament	
218 Inversions militars de caràcter immaterial		Altres immobilitzats immaterials
22 IMMOBILITZACIONS MATERIALS	IMMOBILITZACIONS MATERIALS	INVERSIONS EN INFRAESTRUCTURES I BÉNS DESTINATS A L'ÚS GENERAL
220 Terrenys i béns naturals	Terrenys i béns naturals	Terrenys i béns naturals
221 Construccions	Construccions	Infraestructures i béns destinats a l'ús general
222 Instal·lacions tècniques	Instal·lacions tècniques	
223 Maquinària	Maquinària	Maquinària, instal·lacions i utilatge
224 Utlitatge	Utilatge	
225 Inversions militars associades al funcionament dels serveis	Inversions militars associades al funcionament dels serveis	
226 Mobiliari	Mobiliari	
227 Equips per a processaments d'informació	Equips per a processaments d'informació	Inversions en béns comunals
228 Elements de transport	Elements de transport	Patrimoni històric
229 Altres immobilitzats materials	Altres immobilitzats materials	
INVERSIONS GESTIONADES PER ALTRES ENS PÚBLICS	INVERSIONS GESTIONADES PER ALTRES ENS PÚBLICS	
230 Inversions gestionades per altres ens públics	Inversions gestionades per altres ens públics	
24 RELACIONS AMB OFICINES COMPTABLES I ENS DESCENTRALITZATS	RELACIONS AMB OFICINES COMPTABLES I ENS DESCENTRALITZATS	
240 Oficines comptables descentralitzades	Oficines comptables descentralitzades	
25 INVERSIONS FINANCERES PERMANENTS	INVERSIONS FINANCERES PERMANENTS	INVERSIONS FINANCERES EN EL SECTOR PÚBLIC
250 Inversions financeres permanents en capital	Inversions financeres permanents en capital o en fons patrimonial	Accions amb cotització oficial

Codi ESTAT (PGCP)	GENERALITAT (PGCC)	LOCAL (ICAL)
2500	<i>Inversions financeres permanents en capital d'empreses privades</i>	
2501	<i>Inversions financeres permanents en capital d'empreses privades</i>	
2502	<i>Bestretes consolidables en capital d'empreses públiques</i>	
2503	<i>Aportacions al fons patrimonial d'organismes autònoms</i>	
2504	<i>Aportacions al fons patrimonial d'altres ens</i>	
251 Valors de renda fixa	Valors de renda fixa	<i>Accions sense cotització oficial</i>
252 Crèdits a llarg termini	Crèdits a llarg termini	
254		<i>Préstecs a llarg termini al Sector Públic</i>
255		<i>Préstecs a llarg termini al Sector Públic</i>
253 Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat	Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat	<i>Obligacions, bons i altres inversions de renda fixa</i>
256 Interessos a llarg termini de valors de renda fixa	Interessos a llarg termini de valors de renda fixa	
257 Interessos a llarg termini de crèdits	Interessos a llarg termini de crèdits	
258 Desemborsaments pendents sobre accions		
259	Desemborsaments pendents sobre accions	Desemborsaments pendents sobre accions i participacions
26 FIANCES I DIPÒSITS CONSTITUÏTS A LLARG TERMINI	FIANCES I DIPÒSITS CONSTITUÏTS A LLARG TERMINI	ALTRES INVERSIONS FINANCERES PERMANENTS
260 Fiances i dipòsits constituïts a llarg termini	Fiances i dipòsits constituïts a llarg termini	<i>Accions amb cotització oficial</i>
261		<i>Accions amb cotització oficial</i>
263		<i>Obligacions, bons i altres inversions de renda fixa</i>
264		<i>Préstecs a llarg termini</i>
265 Dipòsits constituïts a llarg termini	Dipòsits constituïts a llarg termini	
269		Desemborsaments pendents sobre accions
27 DESPESES A DISTRIBUIR EN DIVERSOS EJERCICIOS	DESPESES A DISTRIBUIR EN DIVERSOS EJERCICIOS	FIANCES I DIPÒSITS CONSTITUÏTS
270 Despeses de formalització de deutes	Despeses de formalització de deutes	Fiances a llarg termini
271 Despeses financeres diferides de valors negociables	Despeses financeres diferides de valors negociables	
272 Despeses financeres diferides d'altres deutes	Despeses financeres diferides d'altres deutes	
275		Dipòsits a llarg termini
28 AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT	AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT	DESPESES A CANCEL·LAR
280		<i>Despeses amortitzables</i>
281 Amortització acumulada de l'immobilitzat immaterial	Amortització acumulada de l'immobilitzat immaterial	
282 Amortització acumulada de l'immobilitzat immaterial	Amortització acumulada de l'immobilitzat immaterial	
29 PROVISIONS DE L'IMMOBILITZAT	PROVISIONS DE L'IMMOBILITZAT	AMORTITZACIONS DE L'IMMOBILITZAT I PROVISIONS
292	<i>Provisió per a obres i reparacions extraordinàries d'infraestructures i altres béns destinats a l'ús general</i>	<i>Amortització acumulada de l'immobilitzat immaterial</i>
293		<i>Provisió per reparacions extraordinàries</i>
294		<i>Provisió per depreciació de terrenys</i>
295		<i>Provisió per depreciació d'inversions financeres permanents</i>
297 Provisió per depreciació de valors negociables a llarg termini	Provisió per depreciació de valors negociables a llarg termini	

14. MÈTODES DE VALORACIÓ DELS ACTIUS REALITZABLES

En general i fins fa poc temps, els estats no havien prestat massa atenció a la valoració dels actius realitzables o alienables, bàsicament perquè el principi de caixa tampoc no ho exigeix. Amb l'aparició dels nous principis comptables, i la conscienciació dels ciutadans de la necessitat de conèixer la situació financera del govern, s'ha canviat aquest criteri, i la valoració dels actius realitzables ja és un fet.

Les tesis sustentades a nivell internacional són dues (i ambdues tenen avantatges i inconvenients): a) la que segueix els criteris de la comptabilitat privada (cost històric) i b) la que jutja com a més exacta la valoració a cost de reposició o de mercat, –sistema que no és utilitzat per l'empresa privada–, per les implicacions fiscals que podria representar, però que indubtablement també dóna una imatge més fidel de la situació financera que el criteri de cost històric.

14.1 Cost d'adquisició o valor històric

El cost d'adquisició és el preu de compra del bé, incrementat amb les despeses necessàries per posar-lo en ús. El PGCP exposa que «els béns compresos en l'immobilitzat material es valoraran al cost o al preu d'adquisició, segons els casos, deduïdes, si n'hi ha, les amortitzacions practicades».

La noció de cost implica que les despeses accessòries siguin considerades com a formant part d'aquest cost. Fins i tot en el cas que no representin un valor real per elles mateixes, és a dir, seguint aquest criteri l'immobilitzat immaterial, s'ha de rebre per l'import de les despeses necessàries per a la seva obtenció PGCP.

14.2. Valor corrent de mercat o de substitució

El mètode del valor corrent de mercat o de substitució, utilitzat per l'Administració sueca, permet obtenir un estat financer amb l'immobilitzat valorat a preus reals, i com a conseqüència tot l'estat financer representa una realitat absoluta. El mètode consisteix a actualitzar periòdicament els béns d'actiu fix. L'ús generalitzat d'aquest mètode permetria comparar totes les administracions públiques entre si amb xifres força realistes.

Aquest mètode exigeix una contrapartida, amb clara denominació, si es vol jutjar amb rigor la gestió econòmica d'un organisme públic.

14.3. Valor de cost indexat

El mètode del valor de cost indexat, que té en compte els factors inflacionaris, facilita els estudis cronològics de l'evolució dels estats financers de l'Administració en calcular el seu valor en moneda constant. En realitat, aquest mètode pretén aconseguir el mateix resultat que l'obtingut pel mètode de valor de mercat, però utilitzant un procediment més fàcil i automàtic; en tot cas s'ha de tenir en compte que determinats elements d'actiu (terrenys, edificis) poden estar subjectes a una evolució de preu molt diferent a la de la mitjana de l'índex del nivell general de preus, o de la depreciació monetària; en aquest cas és necessària l'adient ponderació.

15. EL CAS DELS BÉNS QUASI NO ESGOTABLES

Els béns quasi no esgotables són aquells béns que mantenen les seves possibilitats de servei si són conservats permanentment i, quan s'escau, renovats (infraestructures), per la qual cosa la seva vida pot arribar a ésser indefinida. Aquest és un concepte propi de la Comptabilitat pública.

En aquest tipus de béns s'han de distingir clarament les amortitzacions, que s'han de calcular a molt llarg termini, i que corresponen als costos de renovació previstos, de les provisions per manteniment.

Els costos de manteniment varien d'un any a l'altre i estan condicionats no tan sols a la

inflació, sinó també, a la intensitat de l'ús del bé. A més, aquests costos tenen periòdicament un fort augment que coincideix amb la necessitat de renovar més profundament el bé en qüestió; la durada de la vida del bé està, per altra part, condicionada a aquest manteniment. Així doncs, la dotació anual d'amortització ha de tenir en compte tots aquests factors.

15.1. Previsió per a renovació

Hem exposat la diferència que en relació amb els béns quasi esgotables existeix entre el fons d'amortització i la provisió per renovació, ara falta però no tan sols distingir clarament aquests conceptes sinó establir un sistema funcional i comptable adient.

És evident que sobre els béns d'infraestructura graviten dos trets provisionals: l'amortització i el cost de manteniment, i que el primer està condicionat pel segon; és a dir, un millor manteniment representa una més llarga vida de la infraestructura.

15.2. Solucions previstes

Per al fet que aquí debatem es presenten diverses solucions.

- La forma més senzilla consisteix a aplicar a les infraestructures una amortització molt alta i, a mesura que alguns dels seus elements són substituïts, el cost de substitució es carrega directament a l'amortització acumulada.

- Una altra forma molt més complexa consisteix a separar de la infraestructura el cost dels elements renovables i aplicar una taxa d'amortització diferent a cada un dels dos elements separats, amb el benentès que la taxa d'amortització dels béns renovables ha de coincidir amb el cost de la seva renovació; la problemàtica d'aquest mètode radica en la dificultat de separar els dos elements indicats (p.e. cost de cobrir una carretera de la resta dels altres costos).

- És possible també la creació, per separat, d'un fons d'amortització i una provisió per renovació contra la qual s'aplicarà el cost de les reparacions importants i de les substitucions.

- Una solució relativament simple consisteix a acumular els costos de renovacions i reparacions importants al cost històric del bé en qüestió, seguint després l'amortització sobre el conjunt resultant. Aquest sistema no permet, però, la creació de la provisió per renovació, amb la corresponent aplicació anual.

- Finalment, la utilització del principi de caixa obliga a considerar totes les despeses de conservació com a despeses de l'exercici en el qual s'esdevenen.

15.3. Comptabilització de la provisió per renovació

Els mètodes utilitzats a nivell internacional per comptabilitzar el cost de les renovacions dels béns quasi no esgotables es limiten als procediments següents:

- Considerar cada element amortitzable (carretera, canal, edifici) com una unitat comptable, i aplicar-li l'amortització corresponent o el cost de renovació segons el mètode adoptat.

- Agrupar el conjunt d'infraestructures en unitats comptables classificades (totes les carreteres, tots els canals), i aplicar amortitzacions i cost de manteniment sobre cada conjunt.

- Un tercer mètode consisteix a amortitzar els béns quasi no esgotables en el decurs d'un període prefixat, a partir del qual els costos de conservació són similars als de consum anual i als de la taxa d'amortització. Quan s'ha arribat a aquest punt, i sempre que les obres de conservació es portin a terme, ja no s'aplica cap més amortització.

- L'ICCA (Institut Canadenc de Comptabilitat i Auditoria) proposa una fórmula que consisteix a carregar cada any no les despeses compromeses, sinó una quantitat que s'acumula per constituir una provisió de renovació. Les despeses reals fetes durant l'exercici per concepte de renovació s'anoten en el deure de la provisió. A la fi de l'exercici la provisió s'ajustaria al nivell adient.

El nivell requerit per a la provisió a la fi de l'exercici correspondria al valor actualitzat per despeses de substitució a comprometre, sobre un període planificat, per mantenir els nivells d'estructura a un nivell definit de serveis.

Si per exemple una carretera té una durada prevista de 20 anys i un cicle de reenquitrada de cada 7 anys, en les previsions s'ha de preveure la reenquitrada dels propers 7 anys i la reconstrucció a la fi dels propers 20 anys.

16. CONCLUSIONS

- S'observa la manca de coincidència entre la classificació jurídica dels béns immobilitzats i la que figura en les diferents lleis reguladores del patrimoni i la classificació comptable que s'estableix en els diferents plans de comptabilitat pública. Aquesta manca de coincidència no permet un tractament aprofundit i especialitzat dels mètodes de valoració i amortització dels diferents tipus de béns immobilitzats.

- La inexistència en el pressupost de la categoria de béns quasi no esgotables i la subsegüent manca de l'establiment de les quotes de manteniment corresponents, aplicades en forma percentual, amb el seu reflex comptable crea una mancança previsional important.

- L'establiment del sistema de quotes de manteniment de les infraestructures, en substitució de la seva amortització, permetria pressupostar el cost de la recuperació de la pèrdua de valor per l'ús, cosa que no es pot fer amb l'amortització ja que aquesta no té significança dinerària.

- Igualment i molt especialment, en el terreny de l'Administració Local, fóra important distingir comptablement entre els béns alineables i els no alineables; la garantia creditícia varia enormement d'un cas a l'altre.

- És conegut per tothom que el concepte d'imatge fidel a l'empresa privada és més que dubtós quan en el seu actiu figuren béns immobles valorats a preu històric. L'actualització continuada d'aquests béns, que donaria una imatge més fidel del patrimoni empresarial, no és possible per motius merament fiscals. Aquests motius no tenen incidència en la comptabilitat pública, per la qual cosa una actualització sobre la base d'una indexació anual del valor comptable, o sobre una altra base més complexa del valor real per taxació, amb una contrapartida que reflectís els augments globals de valor, donaria una visió més real de la situació del patrimoni públic.

Els instruments d'informació per a la gestió pública. Principals deficiències i propostes de reforma

AURELIA VALIÑO CASTRO

Economista

1. INTRODUCCIÓ

Si li preguntéssim a un president de qualsevol país europeu què és el que més li preocupa de l'economia del seu govern, la resposta més coincident seria: reduir la despesa sense disminuir el nivell de serveis públics. La necessitat del compliment dels criteris de convergència de la Unió Europea ha posat de nou d'actualitat la preocupació pel dèficit i el control de la despesa pública.

Els últims anys, una de les paraules més utilitzades en el Sector Públic és «gestió», a la qual se li vol donar un aire més modern que la d'«administració» de la qual és sinònima. Amb això es tracta de trencar amb allò que té de tradicional aquesta última i afrontar reformes que permetin assolir objectius d'eficàcia i, més encara, d'eficiència. Aquest últim és el gran repte actual del Sector Públic.

Els gastats termes d'eficàcia i eficiència són components de l'accepció que se li vol donar al terme de «gestió». No cal aprofundir en el sentit d'aquestes dues expressions per comprendre'n l'abast, n'hi ha prou amb un breu repàs.¹ Totes dues es refereixen a la consecució d'objectius, tot i que analitzant distintes fases del procés pel qual s'arriba a assolir-los. Per eficàcia en l'actuació pública s'entén, o s'ha d'entendre, la mesura en la qual s'han assolit els resultats que amb ella es pretenien. És molt important remarcar que allò que es pretén mesurar són els resultats (*outcomes*); és a dir, l'efecte que té un programa sobre els seus destinataris. Erròniament, allò que sol mesurar-se com a tal és allò que el programa produeix (*outputs*), oferint així una informació parcial, i per això inexacta. L'eficiència mesura com s'aconsegueix allò que produeix el programa: quins recursos es fan servir per aconseguir aquests productes, si la seva utilització és òptima, tot això en funció de les alternatives disponibles. Resumint, l'eficiència valora la relació entre inputs i outputs, davant l'eficàcia que valora la relació entre outputs i resultats. El terme «qualitat» completa la terminologia utilitzada quan es parla de gestió. Aquest tanca el cercle de relacions en donar el punt de vista dels receptors del servei. La qualitat es valora en funció del compliment d'expectatives dels administrats, als quals les modernes tècniques de gestió denominen «clients»,² per acostar el llenguatge a allò que en la pràctica es pretén realitzar: implantar tècniques privades adaptades a allò públic. Aplicant definicions d'empresa privada, un servei públic és de qualitat si el servei prestat coincideix amb allò que s'espera d'ell per qui el rep.

L'altre component que defineix la gestió és la informació. Una de les definicions que més m'agrada de la gestió és la que aporten Metcalfe i Richards, precisament perquè posa de manifest les etapes de la mateixa, els seus components i efectes, i destaca el paper importantíssim que desenvolupa la informació. Per Metcalfe i Richards:³ «La gestió es pot definir en termes de processament d'informació, dividit entre reunir informació, transmetre-la, analitzar-la, emmagatzemar-la, alliberar-la i finalment emprar-la en la presa de decisions, el control i l'avaluació». Aconseguir informació, processar-la i transmetre-la constitueixen part de la gestió, sense la qual no podria valorar-se l'eficàcia, eficiència i qualitat de l'actuació pública, no podria realitzar-se un control de la mateixa i no es podrien corregir les actuacions equivocades. La qualitat dels

1. Vegeu Albí (1992), «Evaluación de la eficiencia pública», *Hacienda Pública Española*, 120-121, pp. 299-318; i Pablo, Valiño i Edo (1993), «El control económico del gasto público», *Presupuesto y Gasto Público*, 11, pp. 115-142.

2. Un treball seminal en aquesta nova concepció de la gestió pública, que introdueix el terme de client, és una publicació de l'OCDE de 1987, titulada «Administration as Service: the Public as Client». S'hi mostra la necessitat de considerar els ciutadans com a demandants de serveis públics més que no pas com obligats a consumir-los.

Més recentment, el Simposi sobre Iniciatives en la Qualitat dels Serveis dels països membres de l'OCDE, celebrat a París els dies 7-8 de novembre de 1994, per ajudar els països membres en l'aplicació d'iniciatives tendents a millorar la qualitat dels serveis públics, insisteix en aquesta idea.

3. Metcalfe i Richards (1987, p.98). *Improving public management*, Sage Publications, Londres. Versió castellana d'Eduardo Zapico i Luis Echevarría: *La modernización de la Gestión Pública*, Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid.

instruments d'informació és doncs una qüestió clau per al desenvolupament de la gestió pública, igual com per a qualsevol tipus de gestió.

Els instruments d'informació de què disposa l'Administració Pública són el Pressupost i la Comptabilitat Pública. El principal problema que presenten és que no estan adaptats a les noves necessitats d'informació que exigeixen les modernes tècniques de gestió. Considero imprescindible que qualsevol valoració que vulgui fer-se sobre el sistema d'informació ha de tenir en compte la seva validesa com a instrument per a la presa de decisions, el control i l'avaluació. En l'actualitat, els instruments d'informació, si incloem el conjunt de l'Administració Pública, només han servit per valorar la legalitat de les actuacions públiques. Però fins i tot en molts de casos, encara que resulti dur de dir, hi ha dubtes que hagin assolit aquest objectiu.

A les pàgines següents es pretén revisar aquesta problemàtica des de l'òptica d'un economista estudiós del Sector Públic i de la seva gestió, o d'un usuari del servei o client, és a dir, una visió externa, davant la interna que pot aportar el comptable o el gestor.

II. PECULIARITATS DEL SECTOR PÚBLIC QUE DIFICULTEN L'APLICACIÓ DELS INSTRUMENTS D'INFORMACIÓ

Tradicionalment, el Sector Públic ha anat adaptant les innovacions que en matèria d'informació s'anaven produint en el sector privat. Aquestes adaptacions s'han produït amb retard, i de vegades amb poc èxit. La raó que hi ha al darrera són les diferències en múltiples aspectes que presenta el Sector Públic, especialment les Administracions Públiques, davant l'empresa privada, i la manca d'una adequada adaptació dels instruments d'informació privats a les peculiaritats del Sector Públic.

La principal diferència de la qual sorgeixen les altres és la de l'objectiu que es plantegen assolir totes dues organitzacions. L'empresa privada presenta com a objectiu la maximització del benefici, comptant amb el preu com a instrument canalitzador de la informació. Per contra, per a l'Administració Pública els objectius als quals s'enfronta són múltiples. Predominen, a més, els objectius socials sobre els econòmics. A la multiplicitat d'objectius s'uneix la falta, de vegades, de determinació d'aquests. Una primera qüestió, imprescindible no ja perquè la informació sigui útil, sinó perquè existeixi, és saber sobre què s'ha d'informar. Aquest serà el primer gran repté al qual s'enfrontarà el Sector Públic.

La multiplicitat d'objectius esmentada s'origina per la gran diversitat d'activitats que pot realitzar el sector públic, des de produir tota mena de béns i serveis com una activitat privada, tot i que en aquest últim cas se sol restringir a un sol servei o bé fins als puraments públics o socials de distribuir renda, buscar l'estabilitat o el creixement econòmic. Objectius que de vegades entren en conflicte i incrementen les dificultats de valoració. Aquesta multiplicitat d'objectius es troba, sovint, dins d'una unitat administrativa, i de vegades, per contra, diverses unitats administratives persegueixen el mateix objectiu. Determinar, en el primer cas, com els factors utilitzats en una unitat contribueixen a assolir cada resultat, o en el segon, separar la porció de resultat que s'ha obtingut per cada unitat, implica un control que no s'aplica a la pràctica. Per exemple, determinar en quina mesura la disminució de la criminalitat d'una zona es deu a una disminució del nivell d'atur, a una millora de les polítiques locals de manteniment de rendes mínimes, a una major vigilància policial autonòmica o de l'Administració Central o de la Local, a un augment de les penes per delictes, a polítiques de rehabilitació social..., implicaria un nivell d'informació que difícilment s'assoleix en la pràctica.

A la complexitat de les activitats s'uneix la grandària de les organitzacions públiques, amb la que no tenen comparació les empreses privades. La grandària en ella mateixa constitueix un problema d'informació. També caldria afegir una certa ambigüitat en la tecnologia. Per posar en relleu aquest aspecte, Vicente Ortún⁴ posa l'exemple de les dificultats de determinar com el Ministre d'Afers Exteriors produeix «estabilitat en el Mediterrani».

A l'hora de mesurar els resultats, que com he indicat és crucial per poder avaluar l'eficà-

cia, eficiència i qualitat, no solament és fonamental determinar els objectius sinó també la població a la qual van dirigits. Això últim, de vegades, també entraña les seves dificultats. De vegades, la població objectiu és una cosa tan vaga i general com el conjunt de la població. Per exemple, si volguéssim mesurar la qualitat dels serveis penitenciaris, les regles de mesura de la qualitat indiquen preguntar als usuaris o clients. Però, ¿té sentit preguntar als presos? En aquest cas, s'optaria per considerar usuaris al conjunt de la societat.

El factor polític també juga un paper important que no s'ha de deixar de banda. De vegades, «interessa» que els objectius siguin vagues o imprecisos. Li interessa d'una banda al governant que no vol quedar excessivament compromès en uns Pressupostos dels quals se'ls exigirà un compliment del qual haurà de respondre en el Parlament i davant les urnes. I li pot interessar al funcionari, temerós d'una avaluació judici negatiu, o simplement que pugui exigir-se-li major treball per la mateixa remuneració.

Un altre factor que ha condicionat a la pràctica, com veurem, la innovació en els sistemes d'informació aplicats al Sector Públic és la menor experiència del Sector Públic en l'avaluació dels propis funcionaris que han d'aplicar-les. I retards en l'aplicació de normes d'informació fins i tot quan són obligatòries, com posaré en relleu més endavant.

III. TIPOLOGIA DE LES NECESSITATS D'INFORMACIÓ I TÈCNiques DE MESURA

A nivell teòric, els problemes anteriors no han impedit el disseny de fórmules que pretenen aconseguir la mesura de l'eficàcia, l'eficiència i la qualitat (tot i que per a aquesta última es recomana esperar una major desenvolupament de les dues anteriors).⁵ No desenvoluparé totes aquestes mesures,⁶ sinó que les classificaré a fi de posar en relleu les que més encaixen amb les disponibilitats i necessitats d'informació.

D'una banda, hi ha les tècniques d'investigació operativa, anàlisi de sistemes, cost-efectivitat i cost benefici. Són totes elles tècniques que per les seves característiques són vàlides per efectuar valoracions d'actuacions concretes. S'utilitzen per prendre decisions sobre dur a terme o no una determinada actuació pública, per triar l'alternativa més adequada. No són, per tant, tècniques d'avaluació continuada. Requereixen un nivell d'especialització elevat per part de qui ha d'aplicar-les. I un volum d'informació ampli i variat sobre els costos i beneficis implicats, però no es necessita una periodicitat en l'elaboració d'aquesta. De fet, pot elaborar-se la informació per al procés d'avaluació concret que es pretén dur a terme.

Una altra qüestió és l'avaluació d'una activitat en curs o el procés continuat de revisió d'una activitat o tasca pel qual es vol determinar si aquesta és eficaç o eficient. Això exigeix que la informació es produeixi de manera continuada i que sigui processada com interessa al destí que se li donarà i a qui la rebrà. És a dir, que puguin complir-se els requisits que se li exigeixen a la informació perquè sigui útil: que sigui veraç, pertinent i oportuna. Traduït al camp en concret que ens ocupa, es tracta de saber en cada moment i de cada activitat o política pública quin objectiu persegueix o per què es realitza, pla de realització, quins inputs es fan servir, quant costen, com es financen i quin cost de finançament tenen, grau de realització fins al moment (quant s'ha fet i quant ha costat) i grau d'objectiu assolit, en quina mesura s'allunya del previst i el desitjable del realitzat. A més, la informació ha d'arribar a temps per a la presa de decisions, l'avaluació i el control. Les tècniques d'avaluació que estan dins d'aquesta línia són fonamentent l'ús d'indicadors de gestió, per a valoracions d'eficàcia, i les tècniques d'utilització de funcions de cost o producció que busquen minimitzar els primers o maximitzar els segons o trobar les desviacions davant un model donat (aproximacions no frontera —funcions Cobb-Douglas, funció Translog—, aproximacions frontera o envoltent de dades). Totes les tècniques anteriors presenten deficiències i estan en procés continu de revisió. Els indicadors de gestió són més senzills i s'apliquen de manera més generalitzada. Per contra, les tècniques de mesura de l'eficiència, potser per la seva complexitat més gran, s'han aplicat per a casos concrets i polítiques concretes.

5. L'OCDE mostra la seva preocupació perquè l'enfoc de la qualitat se centra, generalment, en el lliurament del servei (representat per l'accessibilitat al servei o tracte amable, l'absència de retards o cues d'espera, la precisió, etc.) reflectint l'impacte més immediat en el client, en comptes d'allò que podríem anomenar «qualitat inherent» del servei. Per exemple, reduir les cues d'espera per a les operacions mèdiques, no diu res de la qualitat del tractament mèdic, representat millor pel percentatge d'èxits assolits. Vegeu OCDE (1996), *Responsive Government: Service Quality Initiatives*, Sèrie PUMA.

6. Per això remeto el lector a Pablos, Valiño i Edo (1993), op. cit.

QUADRE 1
ACTIVITATS DEL SECTOR PÚBLIC

		TIPUS D'ACTIVITAT	EXEMPLES	CARACTERÍSTIQUES	OUTPUTS	INDICADORS DE RESULTATS
	Demanda regular	Procés rutinari	Mecanografia, emissió de passaports	Mesura tipus (p.e. petita variació entre unitats elaborades). Sovint basades en una norma.	Nombre d'unitats elaborades	Qualitat (p.e. ratios d'error, oportunitat). Productivitat del personal. Cost unitari
Amb Demanda		Procés casuístic	Investigació de crims. Tractament de pacients	Les diferències entre els casos poden ser importants. Sovint es requereix el parer dels professionals.	Nombre de casos acabats (ponderats, si s'escau, tenint en compte la seva complexitat)	Igual com l'anterior, però l'anàlisi de qualitat requereix l'ús de grups de referència i/o veure la satisfacció dels clients.
(interna o externa)	Demanda esporàdica	Elaboració de projectes	I + D, consultories internes, campanyes de publicitat	Elements de treball individuals. Sovint es necessita una anàlisi cost-benefici al començament. Els resultats poden ser incerts.	Poden donar lloc a elements de deliberació –p.e. informes prototipus. El nombre de projectes acabats pot ser significatiu per a alguns programes d'investigació.	Diferències entre costos i beneficis temporals. Mesures de realitzacions tècniques. Qualitat (sovint jutjada per grups de referència)
		Resposta urgent	Bombers, ambulància	La demanda pot ser imprevisible i esporàdica, però molts casos necessiten ser tractats tan bon punt sorgeixen. Implica necessitat d'excés de capacitat per cobrir els punts màxims de demanda.	Elements de capacitat o incidents a tractar	Rapidesa de resposta. Efectivitat (vides o valor de propietat salvades)
Sense demanda	Manteniment	rutinari	Registres, manteniment d'edificis, producció regular d'estadístiques	Activitats rutinàries tipus	Volum de treball fet	Diferències respecte a pla. Productivitat/cost unitari/precisió exactitud (o altres mesures de qualitat).
	Actuació procés	sobre el casuístic	Inspecció d'impostos, inspecció d'empreses, auditories internes	Sovint activitats preventives o de regulació	Com en el procés casuístic	Com en el procés casuístic, més ratios de realització (p.e. quantitat de frau fiscal descobert)

Elaborat a partir de Lewis i Jones (1990, pp. 43 i 44), "The use of outputs and performance measures in government department", dins Cave Cogan i Smith (eds.), *Output and Performance measurement in Government. The State of the Art*, Jessica Kingsley Publishers, pp. 39-58.

Els instruments d'informació més adequats per a l'aplicació de les tècniques anteriors són la Comptabilitat Analítica i el Pressupost per Programes. Tots dos es complementen i necessiten i són imprescindibles per a la gestió, tal i com l'he presentada: en termes d'avaluació de resultats. En les línies que segueixen analitzaré les característiques que se'ls exigeixen per ser instruments d'informació adequats per a la gestió i la seva concreció a la pràctica. Però abans vull presentar un quadre en el qual se sintetitzen les variades activitats del sector públic, les seves característiques i els elements necessaris per a la valoració, i que posa en relleu les necessitats d'informació de cadascuna per poder valorar-les des del punt de vista de l'eficàcia (especialment d'aquesta) i de l'eficiència.

Existeixen altres possibles classificacions de les activitats del sector públic més conegudes, com la que es basa en les funcions: educació, sanitat, habitatge, etc.; però poden ser reconduïdes a la presentada per Lewis i Jones. El més interessant d'aquesta última és que posa en relleu la possibilitat, de vegades negada, de, malgrat els problemes de mesura abans esmentats, disposar d'indicadors que reflecteixin un determinat grau de realització.

No obstant això, cal remarcar que l'anàlisi de resultats només aconsegueix ser tal si aconsegueix mesurar l'objectiu final del programa. Ja he exposat que de vegades els objectius finals són ambigus o hi ha dificultats per aconseguir informació que reflecteixi l'impacte final que es vol mesurar, en aquells casos es fan servir objectius pont⁷ que recullen aquells elements que sí que poden mesurar-se i que poden estar relacionats amb l'objectiu final. Consisteix a anar desgranant les etapes per les quals pugui assolir-se l'objectiu final. Per exemple, un dels objectius que apuntava com a problemàtic a l'hora d'avaluar la seva consecució, per la multiplicitat d'activitats públiques —i fins i tot privades— que podien estar influïent en el resultat final, era el de la reducció de la criminalitat d'una zona. Es podria mesurar l'eficàcia d'una determinada actuació pública per successius esglaons fins a l'objectiu final. Així, per valorar la incidència de la política penitenciària de rehabilitació de presos a través d'un programa d'ensenyament d'un ofici, s'optaria primer per valorar la mesura en la qual han après aquest ofici, per després relacionar-ho amb la disminució de la reincidència d'aquests presos, que és un objectiu més proper al de la disminució de la criminalitat o objectiu últim.

Així doncs, tot i que existeixen dificultats de mesura que cal tenir presents en tot cas, per escollir les tècniques més adequades en cada moment, també existeixen les possibilitats de superar-les i aconseguir, si més no, una aproximació a la mesura de resultats desitjada. La qüestió és que els instruments d'informació comptable i pressupostària donin entrada a l'aplicació d'aquestes tècniques.

IV. LA COMPTABILITAT PÚBLICA AL SERVEI DE LA GESTIÓ

La comptabilitat té com a objectiu proporcionar informació útil per a la presa de decisions. Per tant, és imprescindible que s'adapti a les exigències dels qui la necessitin. I les exigències actuals van de la mà de les noves tècniques de gestió pública que s'han perfilat en la dècada dels noranta i que van en la línia d'allò que hem exposat fins ara.

- Orientació de l'activitat pública cap al client en comptes de l'administrat.
- Recerca d'eficàcia, eficiència i qualitat, valorades en termes de resultats en comptes d'outputs, buscant també minimitzar costos (*value for money*).
- Planificació a mig i llarg termini i control de resultats.
- Descentralització de responsabilitats, moltes vegades creant agències que actuen amb autonomia en la gestió i que repercuteixen en la majoria en reformes del sistema de funcionariat.⁸
- Imitació de les pràctiques privades, introduint competitivitat, creant unes vegades mercats interns i unes altres contractant la prestació de serveis amb el sector privat.

La informació que resulti de les anteriors exigències també serà útil per als ciutadans, que sabran què reben a canvi dels seus impostos i comprovaran si es malbaraten o no els recursos; als empresaris, que sovint operen amb el Sector Públic i han de tenir garanties de cobrament en un període prudent, o simplement han de poder preveure les influències que el Sector Públic pot tenir en els seus negocis, el Parlament que ha d'exigir comptes al govern i per això ha d'estar adequadament informat.

La nova utilització que es vol donar a la informació comptable exigeix l'aplicació d'un sistema de comptabilitat analítica o de costos,⁹ que incorpori els indicadors de realització. Això no exclou la comptabilitat financera, sinó que la complementa, igual com en el sector privat.

7. Aquesta classificació dels objectius prové de Weis (1972, p.47), *Evaluation Research*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, i Ballart, X. (1992, p.48), *¿Cómo evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudio del caso*, Ministerio para las Administraciones Públicas. En concret diferencien entre objectius intermedis, finals i pont. Els objectius intermedis es relacionen amb els recursos materials i humans de que disposa el programa i amb l'organització: qui ha de realitzar que, quan i com. Els objectius finals es refereixen a l'impacte del programa. I entre els dos anteriors es troben els objectius pont, que permeten associar inputs i activitats amb resultats finals. Ballart proposa com a exemple un programa de rehabilitació de presos a través de la formació professional que té per objectiu reduir les probabilitats que tornin a delinquir, en què la variable pont seria el grau en què els delinqüents aprenen un ofici; aquest després es relacionarà amb la disminució de la reincidència (objectiu últim).

8. Vegeu Pablos i Valiño (1995), «El control del Gasto de Personal: un análisis de las reformas de los sistemas retributivos de la OCDE», *Hacienda Pública Española*, 135-47, 1995, pp. 119-146.

9. Per a les característiques de la Comptabilitat Analítica aplicada al Sector Públic, vegeu Javier Zornoza (1997), «La Contabilidad Analítica en el Sector Público», *Actualidad Financiera*, núm. monogràfic, 2/97, pp. 57-72, i Clara Muñoz i Carmen Norberto (1997), «El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el Sector Público», *Actualidad Financiera*, núm. monogràfic, 2/97, pp. 73-89. Especialment, aquesta última publicació per aprofundir més de l'aquí exposat en les característiques comptables d'un disseny de comptabilitat analítica per a la gestió, a partir de la pàgina 83.

10. Amparo Gimeno (1997, p.53 i ss.), «La descentralización de la gestión pública. Implicaciones contables», *Actualidad Financiera*, núm. monogràfic, 2/97, pp.45-56.

Una qüestió molt important és l'aplicació del principi de meritament, basat en allò que s'anomena, en traducció de la terminologia anglesa *accrual accounting*, comptabilitat acumulativa. L'aplicació d'aquest principi implica la comptabilització de la despesa en el moment que es realitza el consum. La polèmica radica a la pràctica a determinar si el «naixement de l'obligació de pagament» es produeix en el moment mateix del consum o en el moment de recepció de la factura. L'últim és més còmode. No obstant això, és més adequat per a les modernes tècniques de gestió assimilar-lo al primer. En aquesta línia es pronuncia l'actual Pla de Comptabilitat Pública quan defineix el principi de meritament especificant que «la imputació temporal de despeses i ingressos ha de fer-se en funció del corrent real de béns i serveis que els mateixos representen. (...) Les despeses i ingressos que sorgeixin de l'execució del pressupost s'imputaran quan, d'acord amb el procediment establert en cada cas, es dictin els corresponents actes administratius». No obstant això, almenys a la data de tancament del període, encara que no hagin estat dictats els esmentats actes administratius, també hauran de reconèixer-se en el compte del resultat economicopatrimonial les despeses efectivament realitzades per l'entitat fins a la data esmentada. Malgrat la salvetat que estableix en dir que «si no es pot identificar clarament el corrent real de béns i serveis s'entendrà que les despeses o els ingressos s'han produït quan es reconguin els increments d'obligacions o drets, o les correccions valoratives que afectin elements patrimonials», desvirtua la definició inicial que coincidia amb la definició que assimila la despesa amb el consum.

Els problemes s'agregen per al Sector Públic en aquest camp, ja que el retard, de vegades fins i tot del reconeixement de l'existència de les factures, a més de perjudicar la informació que s'obté de les finances i actuacions públiques en un moment determinat, encareix els costos dels serveis contractats amb el sector privat, que incorpora al preu els riscos d'incobrats. No cal dir que els perjudicis per a la utilitat de la informació (recordo els requisits de veraç, oportuna i pertinent), si es prescindeix del principi de meritament per utilitzar el de caixa.

El requisit de la descentralització de responsabilitats exigeix també la creació de «subentitats comptables»¹⁰ amb dotacions pressupostàries independents. Ha d'existir una normalització que permeti les comparacions tant entre les entitats públiques com d'aquestes amb les unitats privades.

Cal també una integració en la informació obtinguda en la comptabilitat i la que correspon al sistema pressupostari, com ressaltaré més endavant. Aquesta coordinació s'estén també a la necessitat d'informació per a la planificació, amb sistemes comptables i pressupostaris plurianuals.

Al nostre país, l'existència d'un Pla General de Comptabilitat Pública (d'ara endavant PGCP) que impliqui una normalització comptable en el Sector Públic és relativament recent, davant una major experiència en el món anglosaxó, tant en l'aspecte teòric, acadèmic i professional. El primer PGCP es va aprovar el 14 d'octubre de 1981. Inicialment per un període experimental en què es va aplicar amb caràcter provisional només per a l'Estat i a partir de l'1 de gener de 1982. Aquesta aplicació es va realitzar centralitzadament, va tenir caràcter provisional i es va desenvolupar en paral·lel a l'aleshores vigent Comptabilitat administrativa. Prenia com a model el Pla General de Comptabilitat per a l'empresa aprovat el 1973. Es va constituir una Comissió per a la seva implantació i es va autoritzar que l'Interventor General de l'Administració de l'Estat introduís les modificacions necessàries que es detectessin en l'aplicació provisional. Com a conseqüència d'això es modifica el 1983.

Es pretenia dissenyar un sistema d'informació comptable totalment descentralitzat amb comptabilitats autònomes a totes i cadascuna de les oficines que integren la seva organització comptable. Això exigia una infraestructura informàtica adequada. Per això es dissenya el Projecte SICOP (Sistema d'Informació Comptable Pressupostari). Els treballs per a la seva aplicació (adquisició d'equips per a procés de dades, condicionament de locals, formació de personal, etc.) comencen el 1983 i s'implanta el 1986, mitjançant el Reial Decret 324/1986, de 10 de febrer. Com a complement es van dictar les corresponents Instruccions de Comptabilitat que l'adapta-

ven als distints tipus d'Oficines Comptables: Centres Gestors del Pressupost de Despeses; Delegacions d'Hisenda; Direcció General del Tresor i Política Financera i Central Comptable. Continuant amb la normalització comptable, es van crear adaptacions per als Organismes Autònoms de l'Administració Institucional de l'Estat, d'implantació obligatòria el 1987.

L'etapa següent comença amb la creació, mitjançant Resolució de la Secretaria d'Estat d'Hisenda, de 28 de desembre de 1990, de la Comissió de Principis i Normes Comptables Públiques, integrada per professionals de la comptabilitat i representants del món acadèmic i de l'administració pública, en els seus tres nivells, estatal, autonòmic i local. En l'exercici de 1992 s'inicia amb caràcter obligatori per a l'Administració Local. Com a resultat dels seus treballs s'obtenen un conjunt de normes i criteris comptables que no són d'obligat compliment, però sí actuen com a norma de referència per a un nou pla que comença a estudiar-se el 1992. Aquest nou pla prendrà com a referència el de l'empresa privada de 1990. El 1992 és quan es produeix l'aplicació obligatòria per a l'Administració Local.

El nou PGCP es va aplicar obligatòriament a partir de l'1 de gener de 1995 a les entitats següents: l'Administració de l'Estat, els organismes autònoms a què es refereix l'article 4 del Text Refòs de la Llei General Pressupostària aprovat mitjançant el Reial Decret Legislatiu 1091/1988, de 23 de setembre (a partir d'ara TRLGP), les entitats a què es refereix l'article 6.5 del TRLGP, d'acord amb allò que es disposi a la seva normativa específica, entitats gestores de serveis comuns de la Seguretat Social, Comunitats Autònomes i Hisendes Locals.

Com que la Comptabilitat Pública espanyola segueix un procés de normalització paral·lel al del sector privat, el PGCP de 1981 no incloïa el grup 9 de Comptabilitat Analítica, igual com no l'incloïa el privat de 1973. El 1983 s'introdueix aquest sistema en el Sector Públic, per Ordre de 23 de setembre. Entre altres objectius, segons que s'indicava en el mateix text, es pretenia aprofitar la seva implantació per desenvolupar les modernes tècniques de pressupostació, en especial el pressupost per programes i el pressupost base zero. En la seva aplicació es poden distingir tres etapes:¹¹

1. 1984-86. Primera etapa en la qual la IGAE inicia una sèrie de treballs tendents a la realització d'experiències pràctiques. Però els resultats no van ser els esperats per la poca repercussió pràctica.

2. 1987-92. Segona etapa en què s'abandona l'aplicació d'un sistema únic de càlcul de costos, i se centra en els organismes que manifestessin interès de comptar amb la Comptabilitat Analítica. En principi es va començar amb sistemes de costos històrics per passar a costos estàndard després i es va intentar identificar indicadors de resultats.

3. Projecte CANOA, tercera fase, que pretén implantar sistemes de Comptabilitat Analítica als Organismes Autònoms estatals que ho sol·licitin. El 1997 presenta una situació d'atonía, només amb experiències aïllades en alguns organismes.

Els informes elaborats pel Tribunal de Comptes completen la panoràmica històrica que acabo de presentar.¹² En aquests informes es posen de manifest els problemes d'adaptació que han tingut les Administracions Públiques en els seus tres nivells: central, autonòmic i local. En primer lloc s'observa un retard generalitzat en la rendició de comptes, que en el cas de l'Administració Local fins i tot esdevé no rendició de comptes per a un nombre important d'Ajuntaments. En aquelles Administracions que reten comptes es detecten irregularitats en la comptabilitat i desajustos en els comptes, especialment en Comunitats Autònomes i Hisendes Locals. Aquesta manca d'aplicació de les normes comptables pot fer dubtar a molts de la possibilitat de conduir la comptabilitat pública espanyola a sistemes més moderns.

Recentment, el 1996, es posa en marxa el Projecte Sorolla, com a resultat de la col·laboració entre la Intervenció General de l'Administració de l'Estat (IGAE) i de l'Oficina de Cooperació Universitària. Es crea com un sistema modular, complementari del Sistema d'Informació Comptable (SIC'2), abans adoptat per l'Administració General de l'Estat, i assumit per la major

11. Vegeu: Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda (1984). Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos), Madrid. També: Javier Zornoza (1997), op. cit.

12. Vegeu Pablos i Valiño (1997). «El control legal de la actividad económica-financiera de las administraciones públicas territoriales». Comunicació presentada a la II Asamblea de la Asociación Española de Economía Pública (AEP), 18 i 19 de desembre, Madrid. Mimeo.

13. Végeu Pablos i Valiño (1997), «Las modificaciones presentas en el Estado, Comunidades Autónomas y Ayuntamientos». Ponència presentada al IV Encuentro de Economía Pública i editada per la Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 6, 7 i 8 de febrer.

14. José Barea (1994, p.4), «El Presupuesto para 1995: 'Aquí no pasa nada'», *Cuadernos de Información Económica*, 91, octubre. Fundación FIES, Madrid, pp.3-15.

part dels seus organismes autònoms i de les universitats públiques. L'objectiu és dotar les seves unitats administratives amb un sistema informàtic que faciliti la gestió econòmica, al mateix temps que propiciï la instrumentació normalitzada dels procediments associats a aquesta gestió. La Comptabilitat Analítica CANOA s'inclou com un dels mòduls del Projecte. Caldrà esperar a veure els resultats reals d'aquest projecte.

V. EL PRESSUPOST COM A INSTRUMENT DE GESTIÓ

El Pressupost és l'altre gran instrument d'informació en el qual recolza la gestió. Però perquè pugui servir, com ha de ser, per a la programació, avaluació i control des del punt de vista de l'eficàcia i eficiència ha de ser un pressupost per programes o objectius. Així ho ha reclamat el Tribunal de Comptes en els successius informes que ha elaborat sobre l'actuació de l'Administració Pública. Si no es planifica en base a objectius, amb un seguiment de la seva realització, és impossible avaluar resultats i en conseqüència mesurar eficàcia i eficiència. No cal insistir més en això.

A Espanya comença l'aplicació d'un Pressupost per Programes per a l'Administració de l'estat el 1984, però no és fins al 1989 que comença un sistema de seguiment per objectius. Aquest sistema s'instrumenta a través de la Llei 37/1988 de Pressupostos Generals de l'Estat per a 1989 i per l'Ordre Ministerial de l'1 d'abril de 1989, que es complementa amb la resolució de la Direcció General de Pressupostos de 29 de juny de 1989, que aprova les instruccions, els models i les fitxes referents a aquest seguiment.

La incorporació al sistema de seguiment no és general, tan sols uns quants programes que van variant amb incorporacions de nous programes i altes d'altres. Això impedeix un mínim seguiment en el temps. El primer problema amb què xoca el sistema de seguiment és que el Pressupost en si no és realment un pressupost per objectius, sinó més aviat una classificació funcional de les activitats de l'Estat. És a dir, es troba a faltar una adequada definició dels objectius, existeixen imprecisions i en alguns casos els objectius coincideixen amb les denominacions dels ministeris. Aquest defecte de partida potser justifiqui els defectes dels indicadors de realització, que tampoc no són tals, sinó més aviat indicadors d'output en termes físics.

Les deficiències són majors a nivell de Comunitats Autònomes i encara més grans en el de les Hisendes Locals, que ni tan sols compten amb un pressupost per Programes (la classificació funcional comença a aplicar-se el 1992).

Aquestes mancances han portat a afirmar que el Pressupost espanyol només actua com un instrument limitador de la despesa pública, al servei del compliment del principi de legalitat. No obstant això, altres deficiències del Pressupost porten a la conclusió que tampoc no realitza aquesta funció. Són constants les modificacions pressupostàries que s'apliquen sobre els pressupostos inicials. Tot i que s'introdueix un límit a través de l'article 10 de la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat per a 1990 a les modificacions en les operacions no financeres, s'ha trencat quan ha calgut (per exemple el 1993, per permetre que afloressin deutes contrets per l'INEM i l'INSALUD en exercicis anteriors). malgrat el límit, les modificacions de l'Estat se situen entre el 20% i el 30%. Mancades del límit, les Comunitats Autònomes oscil·len entre el 40% i el 48% i els Ajuntaments, amb una mitjana entre el 25% i el 28%.¹³ Ara bé, segons que indica Barea, el límit no va implicar que la despesa real es mantingués dins del mateix «ja que quan el sostre s'anava a ultrapassar, la despesa no es comptabilitzava amb càrrec al Pressupost, sinó per operacions de Tresoreria i per tant fora del Pressupost, o fins i tot no es comptabilitzava».¹⁴

El Tribunal de Comptes ha estat reiterant aquestes denúncies successivament, juntament amb d'altres, com per exemple que alguns ajuntaments gasten per quanties per a les quals no tenen dotació pressupostària, i pràcticament tots ells presenten unes quantitats excessives de crèdits pendents de cobrament i pagament.

Una altra qüestió de la qual està mancat el nostre sistema és una adequada coordinació entre la comptabilitat i el pressupost. Tots dos es complementen. La comptabilitat servirà per recolzar la fase de l'elaboració del pressupost i la del seguiment d'aquest.

VI. L'EXPERIÈNCIA ALS PAÏSOS DE L'OCDE

A la dècada dels noranta, pràcticament tots els països de l'OCDE (per bé que amb dates diferents d'arrencada i distinta profunditat) s'han embarcat en reformes tendents a millorar la qualitat dels serveis, buscant eficiència i satisfacció en els usuaris, a través de descentralització dels serveis i que els funcionaris assumeixin una responsabilitat directa dels serveis que presten.¹⁵ Segons que manifesta l'organització¹⁶, l'explicació d'aquestes reformes es troba en:

- Pressions pressupostàries; que enfoquin la millora en la qualitat del servei com un mitjà de reduir costos o de «fer més amb menys».
- Una major exigència del públic que vol fer millors serveis pel que fa a les seves característiques i a la manera com es proporcionen.
- Reconeixement del fet que una major responsabilitat, innovació i eficiència en el sector públic millorarà l'economia en general.
- Pressions per augmentar la legitimitat i transparència del govern a través de l'especificació dels drets dels ciutadans als serveis i un augment de la igualtat d'accés dels ciutadans a aquests serveis.
- Noves possibilitats tecnològiques per millorar la qualitat dels serveis.
- Canvis en les teories de gestió del sector privat, considerades com a rellevants i transferibles al sector públic.

La major responsabilitat individual que s'estableix en aquestes reformes i la descentralització en la presa de les decisions que l'acompanya, exigeix un major control de les actuacions públiques. Això, al seu torn, va de la mà d'una major necessitat d'informació i millora en els instruments d'aquesta. En el Simposi sobre Iniciatives en la Qualitat dels Serveis realitzat per l'OCDE a París el 1994, es destaquen com a resultats importants per a la millora de la qualitat dels serveis:

- El paper de l'elecció del client
- L'extensió de la consulta al client i la seva participació
- Efectiu ús de les reclamacions i mecanismes per corregir greuges
- Proporcionar mecanismes d'informació, especialment per a la mesura i comptabilitat de la realització dels serveis
- Impacte de les iniciatives de qualitat dels serveis en les relacions entre els governs.

Per posar de manifest la importància que té el punt quart en les reformes de l'Administració Pública que s'estan duent a terme, extreuré d'aquestes reformes els aspectes que es refereixen a la informació. Per això he utilitzat com a font la publicació de l'OCDE de 1997: «Issues and Developments in Public Management» de la sèrie PUMA, en la qual es passa revista, actualitzada fins aquest any, a tots els països de l'OCDE. Com deia, tot i que les reformes cobreixen quasi tots els aspectes de l'Administració, em centraré en els que es refereixen als pressupostaris i comptables.

Austràlia

És un dels països que ha fet reformes avançades basades en l'avaluació de resultats i concessió de responsabilitats. És al voltant de 1994 que comencen les reformes. El març del 1996 es crea una Comissió Nacional per a la Revisió de Comptes, que emet un primer informe el 19 de juny de 1996, en el qual s'adopta una estructura d'establiment de principis, coneixement dels objectius econòmics i socials del govern, assessorant quan no estan clarament especificats i quan les activitats no es porten d'acord amb la «millor pràctica».

S'estableix una comptabilitat acumulativa. Des de 1994-95, totes les entitats públiques,

15. Les característiques d'aquestes reformes pel que fa als seus aspectes generals i de règim funcional, es poden veure a Pablos i Valiño (1995), «El control del Gasto de Personal: un análisis de las reformas de los sistemas retributivos de la OCDE», *Hacienda Pública Española*, 135-47, 1995, pp. 119-46.

16. OCDE (1996), op. cit.

inclosos els Ministeris, han de preparar i lliurar certificats d'estats financers acumulats (balanç de resultats, balanç de situació, estat del programa i balanç del flux de fons o cash flow). En acabar l'any fiscal de 1995, es van preparar tres balanços generals consolidats, per al conjunt del govern, sobre una base acumulativa. Els balanços també mostren els resultats financers per a cada sector que compon el conjunt del govern (govern general, empreses públiques comercials i empreses públiques financeres). El govern va acordar aplicar per a l'any 2000 una estructura informativa composta per informes de pressupost integrat, de gestió de recursos i financers. La primera fase d'aplicació exigeix que els estats financers consolidats siguin presentats davant el Parlament per a l'últim any fiscal 1996-97.

L'objectiu de totes aquestes actuacions és construir una estructura financera consistent, en la qual puguin determinar-se els objectius finals i contrastar la seva realització amb els objectius que puguin mesurar-se per aconseguir un informe sobre una base real. Amb això es pensa millorar la transparència de les activitats públiques al mateix temps que s'aconsegueix un sector públic més eficient.

Àustria

A començament dels anys 90 es crea un Projecte de Gestió Administrativa. Entre els seus objectius destaca: augmentar la productivitat un 20% els pròxims quatre anys i desenvolupar estratègies que inclouen dades sobre costos específics i realitzacions, així com reduir els costos administratius introduint sistemes de comptabilitat de costos, a fi de fer l'Administració Pública més conscient dels costos. Aquest projecte acaba el 1994 amb un Informe que inclou uns altres dos sobre aspectes interministerials («lideratge i personal», «pressupost i control») i intraministerials (èxit en determinades privatitzacions).

El 1995 es va fer una revisió dels objectius del Projecte. Entre les prioritats que es destaquen ara ocupa el primer lloc el continuar amb els esforços per aplicar un sistema de compatibilitat de costos en l'Administració Pública. A continuació, establir un sistema de mesura de resultats i establir una cultura orientada als resultats amb especial impuls a la informació.

Consistent amb la cultura orientada al resultat que es defensa, es crea un projecte per elaborar el sistema de mesura de les realitzacions. Amb el suport de l'OCDE-PUMA, s'estableix un sistema d'indicadors de realitzacions, que proporciona a l'Administració Pública la informació bàsica per a programes que avaluin de manera comparada rendiments d'activitats. En una primera etapa s'analitzen els indicadors de realització existents en quatre ministeris pilot, per determinar quins dels indicadors existents poden incloure's en el programa d'avaluació general i quins encara no ofereixen una visió clara de la realització.

Bèlgica

Tot i que en aquest país els intents de millorar l'actuació pública són antics, el 1995, després de les últimes eleccions, reben un nou impuls.

Entre els objectius es destaca buscar una major transparència en el servei públic. I per això s'estableix com a prioritats, entre d'altres: millorar i modernitzar la informació, tant dins del govern com la destinada als ciutadans (especialment instruments estadístics, serveis de mesurament, etc.), així com millorar els sistemes de comptabilitat.

Un cert nombre de departaments han començat a aplicar controls de gestió i funcions d'avaluar la realització. Alguns secretaris generals han creat unitats d'auditoria internes per controlar la realització dels departaments sota la seva autoritat.

Sota la iniciativa de l'Oficina del Primer Ministre s'està duent a terme un projecte per millorar la informació. També s'està portant a terme un estudi complementari de les necessitats d'informació, que servirà de base per a un sistema d'intercanvi de dades entre unitats administratives.

Canadà

El 1994 es crea una Revisió de Programes, per la qual es passa revista a tots els programes públics a fi de determinar la forma més eficaç i cost efectiu de subministrar béns i serveis. Es tracta, novament, de clarificar els papers i responsabilitats federals, per aconseguir que la federació treballi millor i evitar els costos de duplicitats i solapaments, assegurar que els recursos es destinen a les prioritats, respondre a la demanda d'un millor sector públic i implicar més els clients en la presa de decisions. L'objectiu és donar a les organitzacions de lliurament de serveis major autonomia en la presa de decisions per proporcionar a menor cost i més eficaçment els serveis, ja que són responsables de cobrir les necessitats dels seus clients.

Entre els instruments que es consideren necessaris per poder dur a terme la reforma és disposar d'informes sobre les alternatives de sistemes de lliurament de serveis, millores en la comptabilitat que permetin fer els serveis convenients, flexibles, eficients i rellevants (punt de comparació, desenvolupament de «les millors pràctiques» i de serveis «standards») i l'ús de les noves tecnologies d'informació.

Els tres punts bàsics que van ser destacats pel President de l'Oficina del Tresor el novembre de 1995 van ser:

— Com a part del sistema de gestió de la despesa, els departaments federals i agències indentificaran en els documents de planificació clarament els resultats mesurables esperats per als seus programes més importants, a fi que els canadencs coneguin allò que poden esperar rebre per cada dòlar d'impostos.

— La responsabilitat recau sobre els gestors dels programes per mesurar la seva consecució de manera que es mostri clarament en quina mesura s'han assolit els resultats del programa.

— Els gestors posaran la informació a disposició dels seus col·legues a fi que es generalitzin les millors pràctiques, i s'asseguraran que els parlamentaris i el públic queden igualment informats. El 1996, com un sistema pilot, sis departaments van sotmetre els seus Informes de Realització al Parlament.

Dinamarca

El programa de modernització arrenca de 1983, però és discontinu, i no és fins a 1992 que cobra força. Les línies generals s'enfoquen en el consumidor, en reformes pressupostàries i l'ús de contractes.

Com a resultat del llarg període de reforma, Dinamarca té un sistema pressupostari altament descentralitzat, si el comparem amb d'altres països. Al mateix temps s'ha posat un gran accent en la consecució de resultats. Els informes anuals mostren els resultats de l'organització. Els informes anuals contenen quatre elements:

1. Assignacions pressupostàries: proporcionen informació de les assignacions per a l'any i les relacionen amb els resultats financers.

2. Despeses i fonts de finançament: proporcionen una visió de les despeses totals i de com es financen.

3. Resultats: proporcionen informació de les activitats i dels seus resultats.

4. Costos. Recull els costos en les organitzacions estatals. Es posa de manifest quan operen en competència amb el sector privat, i posen en relleu si existeixen subsidis evidents.

Des de 1992 s'han fet experiments pels quals les Institucions estatals contracten amb els seus departaments i amb el Ministeri d'Hisenda. Aquests contractes van ser avaluats el 1995 i es va mostrar una significativa millora en els resultats. El 1996, 20 directors generals van actuar amb el sistema de contractes.

Finlàndia

Aquí també es realitzen reformes tendents a orientar al Sector Públic cap a l'avaluació de les realitzacions. S'ha posat un èmfasi especial en la comptabilitat.

Tot i que la reforma fa deu anys que es treballa, amb el nou govern, incorporat l'abril de 1995, es pretén millorar els programes actuals de valoració. S'ha establert un grup que porta a terme dotze estudis sobre empreses públiques, valoració de l'avaluació, gestió orientada als resultats, i, en definitiva, valoració del programa de reforma. A finals d'aquest any s'espera que vegi la llum un projecte a fi de millorar l'estratègia del govern, i entre els subprojectes del qual destaca: la reforma del sistema de pressupostació per resultats. S'intenta aplicar un pressupost acumulatiu i un major respecte als principis pressupostaris. Un dels primers aspectes de l'estudi és coordinar l'estructura pressupostària amb les reformes de la comptabilitat. Es pretén assolir l'aplicació de la comptabilitat acumulativa per al conjunt de l'administració de l'Estat el 1998.

França

La reforma de l'Administració Pública és el primer punt de l'agenda del President de la República i del Primer Ministre.

En el camp pressupostari, el primer aspecte de la reforma és clarificar els aspectes financers a mig termini, com a resultat d'una llei a 5 anys de control de la despesa pública, que estableix l'estructura total per al procés pressupostari. El segon aspecte és aconseguir que a començament de cada any, i de manera continuada, estigui disponible una anàlisi del pressupost amb l'acord del Ministre del Pressupost i la resta de ministeris. El tercer aspecte és un major element col·lectiu en les decisions pressupostàries. El quart aspecte és aconseguir que el Parlament s'involucri en la preparació del Pressupost. Es realitza en forma de debat inicial a la primavera, i les decisions s'introdueixen a la Llei de Pressupostos que es presenta al Parlament a la tardor.

En el camp comptable es desenvolupa la transparència de la comptabilitat i una major responsabilitat dels administradors. La transparència comptable i pressupostària forma part essencial de la reforma. La intenció és aconseguir-ho a través de la publicació de la situació de realització del pressupost, en una base mensual, una major claredat en la presentació dels documents pressupostaris, i proporcionar accés al Parlament de les dades pressupostàries

Alemanya

La reforma de la gestió pública s'impulsa el 1995 amb la creació del Consell «Schlander Staat», amb la funció d'examinar les funcions del govern, en concret amb la missió de reduir les tasques ministerials, transferir-les a autoritats subordinades al govern federal (agències), privatització i reforma de la regulació. Els governs federals també han assenyalat la reforma administrativa com un dels seus objectius.

Des de 1995 s'introdueixen plans pilot per provar la flexibilitat dels instruments pressupostaris en diverses autoritats subordinades del govern federal, mantenint-se al mateix temps consistents amb les restriccions pressupostàries de la Llei del Pressupost federal. A més, s'ha desenvolupat un sistema de comptabilitat de costos en l'Administració federal i dels Länder, en cooperació amb aquests últims. La seva aplicació va començar el 1996 en unes certes àrees específiques. En algun Land, per exemple a Berlín, les reformes han arribat relativament lluny i s'ha introduït un sistema de comptabilitat de costos per a tot el conjunt de les administracions públiques des de 1994. però en comptes d'això, la majoria dels Länder han aplicat sistemes pilot. Un altre exemple és el de Thuringia, amb un desenvolupament recent del pressupost orientat a l'avaluació de projectes, que cobreix totes les activitats i els seus impactes financers.

Irlanda

Després d'algunes iniciatives tendents a millorar el sistema de gestió pública, s'ha arribat a la conclusió que calia un pla integrat de canvi, que es coneix amb el nom de «Delivering better

Government» i que va veure la llum el 2 de maig de 1996. Forma part d'un programa d'estratègies de gestió que va començar el 1994.

Aquestes reformes segueixen les línies de les ja comentades pel que fa a augmentar la responsabilitat dels centres gestors i la descentralització en la presa de decisions. Es considera com un element imprescindible, de nou, la transparència. L'ús de la tecnologia de la informació és crucial per recolzar-la.

El sistema pressupostari que es defensa es basa en un sistema plurianual, anunciat pel Ministeri d'Hisenda en el pressupost de 1996. Opera sobre un cicle fix de base anual per produir un procés pressupostari continuat de tres anys. Això permetrà una adaptació a les circumstàncies econòmiques i pressupostàries canviants i a les prioritats que poden sorgir en la despesa pública. El procés pot incloure una reserva per a possibles contingències.

Luxemburg

Ha aprovat recentment un programa d'àmplia reforma administrativa a fi de millorar la competitivitat i productivitat de la seva administració, en resposta a l'uropeïtzació i globalització de l'economia.

La reforma s'orienta en dos sentits: extern, enfocant-la en els usuaris i en la millora de la qualitat dels serveis públics; i intern, enfocant-la més en l'organització interna i en els mètodes de gestió, tendent també a millorar la qualitat dels serveis. Aquest últim sentit incorpora una sèrie d'iniciatives que estan actualment en realització i entre les quals destaca la revisió dels sistemes de comptabilitat pública i els processos de gestió financera.

Holanda

El govern actual empra un nou sistema pressupostari. La clau d'aquest nou sistema és que els límits s'estableixen per a la despesa pública neta de 1995 a 1998. Es distingeixen tres sectors: el pressupost del govern central en un sentit estricte, la seguretat social i el sector d'atenció sanitària. La despesa neta ha de romandre dins dels límits estipulats en aquests tres sectors. Les limitacions de la despesa s'expressen en termes reals. Això significa que les limitacions de la despesa expressades en la moneda nacional s'ajusten contínuament si la tendència general nominal es desvia de les previsions contingudes en l'acord inicial.

Per preveure possibles canvis macroeconòmics que reobrin el procés pressupostari s'estableix un cert marge de seguretat en les estimacions de la despesa. Els plans es realitzen cada primavera, de manera que si en un exercici se sobrepassa la despesa prevista, aquest problema es planteja en prendre les decisions a la primavera següent.

L'any 1994 van començar les primeres «agències». L'agència és un servei semiprivatitzat dins del sector públic. Té objectius públics, però té majors poders en el desplegament de recursos que altres serveis. Un dels instruments més importants amb què compta per a la gestió és l'ús del sistema de costos acumulats. També s'està incrementant l'ús d'indicadors d'eficàcia i eficiència en els estats pressupostaris.

Nova Zelanda

Aquest país és un dels que ha dut a terme un major avenç en les reformes administratives tendents a introduir responsabilitats i descentralització en la presa de decisions públiques.

El règim introduït a través de la Llei de Responsabilitat Fiscal de 1994 és un pas important de la reforma. Els documents exigits en aquesta Llei estan totalment integrats. S'estableix, d'una banda, un sistema de pressupostació de tres anys fiscals, recolzat per informes econòmics i fiscals actualitzats a meitat d'any. Qualsevol desviació de les intencions i objectius especificats en el pressupost ha de ser explicada.

A fi de preparar les previsions d'acord amb la Llei de Responsabilitat Fiscal es fa servir un sistema pressupostari de base acumulativa, en la mateixa línia que l'informe agregat ex-post. La informació sobre la realització esperada en els departaments es presenta sota la forma d'In-

formes de Previsions departamentals i es pot comparar amb els resultats mostrats als Informes anuals certificats a final d'any.

S'han introduït reformes parlamentàries per les quals el govern pot vetar esmenes si considera que poden tenir un impacte important en els agregats fiscals.

El 1996, es reforma la Llei de Govern local per imposar a les autoritats locals transparència i disciplina comptable (efectiva l'1 de juliol de 1998), semblant a la que s'aplica al govern central.

Noruega

Des de 1997 s'aplica un nou conjunt de mesures per regular les transaccions de totes les agències del govern, i es constitueix en el principal document relacionat amb la comptabilitat governamental. Aquestes noves mesures estan clarament orientades cap a objectius i recursos. Un nou element significatiu és que s'exigeix un informe, a més dels resultats financers, de realitzacions o consecució d'objectius.

S'està planejant també un nou sistema de pagament per a les despeses i rendes del govern. Totes les transaccions financeres d'una agència es transmetran a un banc electrònicament. Aquest obtindrà la quantitat de diners necessària diàriament del Banc Central Noruec. Així l'administració aconseguirà una reducció substancial de costos administratius i de recàrrecs en els preus, ja que el pagament esdevé més àgil.

Portugal

El Ministre d'Hisenda acaba de finalitzar un projecte que va començar el gener d'aquest any a llançar-se com a plans pilot. El projecte està íntimament relacionat amb la comunicació electrònica, tant per gestionar ingressos com despeses. Amb ell s'espera aconseguir:

- simplificació d'acords de cobrament a través d'un únic document.
- descentralització en la responsabilitat dels departaments en l'administració dels ingressos, liquidacions i comptabilitat.
- centralització i integració de tota la informació de pressupost i comptabilitat.
- integració del Tresor i dels departaments financerament autònoms.

El sistema s'aplicarà localment en departaments d'administració de rendes i centralment sota la responsabilitat del Director general de Comptabilitat Pública. El sistema local inclou un mòdul comptable, així com un mòdul d'administració d'ingressos que es farà servir per produir el document únic de recaptació.

Suècia

La reforma del pressupost ha estat un dels elements d'alta prioritat en la reforma administrativa d'aquest país. Una de les decisions que ha sorgit dels intents de reforma és introduir un pressupost estructural. El model consisteix que el Riksdag primer decideix sobre el conjunt del nivell de despesa i després determina la seva distribució entre els diferents objectius. També s'ha pres la decisió que les propostes contingudes en el pressupost del govern han d'estar per sota d'un sostre. Aquest sostre es defineix en termes nominals, dura tres anys i cobreix tot el sector públic. En l'Estat s'exclouen els interessos del deute del govern. Pel que fa al sector municipal, els sostres de despesa se sustenten en un acord entre el govern i els municipis.

Durant algun temps, totes les agències han realitzat informes interns per controlar la despesa i relacionar-la amb allò que s'havia pressupostat. Els informes anuals inclouen tant informes de realització com financers. El conjunt dels informes anuals és auditat per l'Oficina Nacional de Comptes. Les observacions de l'auditoria es remeten al Riksdag des de 1994.

Regne Unit

Aquest país és un dels que ha realitzat una major reforma tendent a descentralitzar responsabilitats com un dels sistemes per augmentar l'eficiència.

En el camp pressupostari, la política del govern és establir un sostre per al conjunt de la despesa pública; enfocar els recursos cap al nucli de l'activitat pública; utilitzar l'elecció, competència i forces del mercat en la provisió dels serveis; aconseguir el màxim output per a un input donat o maximitzar el valor del diner (*value for money*). La clau del sistema de gestió és l'ús de la iniciativa financera privada, unir realitzacions a recompenses, escrutinis d'eficiència en àrees específiques i avaluació de polítiques, entre altres manifestacions.

El 1994 s'estableix que no s'aprovarà cap projecte a menys que no s'hagin valorat les opcions de finançament privat. La idea es basa en el fet que el govern compri en comptes de proveir serveis.

En relació amb la comptabilitat i el control pressupostari, el juliol de 1995 s'elabora un Llibre Blanc. Per a 1998-99 tots els departaments elaboraran uns comptes en què s'uniran els costos dels inputs amb els outputs aconseguits i mostraran els actius dels departaments i les seves càrregues. Per al 2000, la planificació i el control de la despesa pública es basarà tant en mesures en termes de caixa com acumulatives.

Estats Units

Aquí també s'emfasitza la mesura dels resultats dels programes, més que no pas la quantitat de diners que s'hi gasten. Per això, es defensen sistemes que produeixin informes que recullin la realitat d'aquests resultats. Per desenvolupar aquests sistemes, l'Administració està creant comptabilitat de costos estàndard, produint estats financers auditats, desenvolupant controls de gestió i informes, i modernitzant la recaptació.

Per fer la informació del govern més consistent, l'Administració va establir una fita ambiciosa per a l'Oficina Assessora de la Comptabilitat federal consistent a recomanar un ampli conjunt de referències de comptabilitat financera i de costos. Un cop que l'Administració i l'Oficina de Comptabilitat general adoptin les recomanacions, les agències les faran servir per preparar els seus informes financers i de costos.

L'Administració també ha treballat per augmentar les agències amb informes auditats.

El govern realitza els pagaments de manera electrònica als empleats a través d'un dipòsit directe i als venedors a través de targetes, especialment per a petites compres. S'està desenvolupant una legislació perquè a partir de 1999 es facin tots els pagaments federals electrònicament.

Amb la revisió que he fet de les reformes més recents, s'observa la preocupació general per introduir racionalitat en les decisions públiques a través de buscar els resultats de les mateixes. Es demostra també que no es creu que puguin realitzar-se aquestes reformes sense un sistema comptable adequat basat en el principi de meritament amb la denominada comptabilitat acumulativa i amb la comptabilitat de costos, amb base en costos estàndard. Igualment el pressupost ha de reflectir l'èmfasi posat en les realitzacions, transformant-se en un pressupost per objectius, per a la qual cosa és fonamental que s'incloguin els indicadors de realització adequats. El pressupost i la comptabilitat han d'actuar de manera integrada per completar el cicle informatiu. La idea d'aconseguir una adequada planificació ha portat a utilitzar en alguns països fórmules plurianuals que permeten ajustos pressupostaris al llarg d'un període. Les reformes també recolzen en les millores en el món de la informàtica i alguns països han establert sistemes diversos de pagaments electrònics, bé sigui a través de comptes bancaris o bé a través de targetes magnètiques.

No reconèixer els avenços anteriors, sobretot en el camp de la informació, suposa perdre l'oportunitat de millorar el control de la despesa i la gestió de les finances públiques en uns moments en què són tan necessaris.

CONCLUSIONS

Els últims anys s'han posat en marxa reformes a quasi tots els països de l'OCDE tendents a millorar la gestió pública. Aquestes reformes tenen com a base un intent d'apropament

de l'Administració Pública al ciutadà i la recerca de l'eficàcia i eficiència com a mitjans per aconseguir gastar menys sense reduir la qualitat dels serveis.

Les reformes han buscat imitar el comportament del mercat, també pel que fa a les seves tècniques d'avaluació i control, per això dins el camp dels instruments d'informació recolzen en sistemes de comptabilitat de costos i pressupostos per programes.

El Sector Públic espanyol presenta, a tots els nivells i en major mesura quan ens acostem a la Hisenda Local, grans deficiències en l'aplicació dels anteriors instruments. No acaben de complir-se els principis pressupostaris i comptables i existeix una experiència excessivament feble en l'aplicació d'instruments de comptabilitat de costos i pressupostos per programes.

Així doncs, i com a conclusió final, el nostre país ha de fer un gran esforç a nivell comptable i pressupostari, així com a nivell informàtic i d'entrenament dels seus funcionaris, si vol posar-se al dia en les noves tècniques de gestió. En alguns grups s'ha produït un rebuig a aquestes tècniques perquè en alguns països han estat acompanyades de privatitzacions. Però això no pot portar a rebutjar la gran reforma que hi ha de fons pel que fa a la possibilitat d'utilitzar les noves tecnologies de la comunicació que la ciència de la informàtica ha posat al nostre servei, facilitant majors contactes informatius i més ràpids, així com l'aplicació dels sistemes de pressupostació per objectius i comptabilitat de costos, beneficiats dels últims avenços en tècniques de mesures de resultats.

Bibliografia

- ALBI, E. (1992): «Evaluación de la Eficiencia pública», *Hacienda pública Española*, núm. 120/121, pp. 299-318.
- BALLAR, X. (1992): *¿Cómo evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudio del caso*. Ministerio para las Administraciones Públicas, p. 48.
- BAREA, J. (1994): El Presupuesto para 1995: «Aquí no pasa nada», *Cuadernos de Información Económica*, núm. 91, octubre. Fundación FIES, Madrid, pp. 3-15.
- GIMENO, A. (1997): La descentralización de la gestión pública. Implicaciones contables. *Actualidad Financiera*, núm. monográfico, 2/97, pp. 45-56.
- LEWIS i JONES (1990): «The use of outputs and performance measures in government departments», en Cave Cogan y Smith (eds.). *Output and Performance measurement in Government. The State of the Art*, Jessica Kingsley Publishers, pp. 39-58.
- METCALFE i RICHARDS (1987): «Improving public management», Sage Publications, Londres. Versión castellana de Eduardo Zapico y Luis E. Echevarría: «La modernización de la Gestión Pública». Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. Secretaría de Estado de Hacienda (1984). Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos). Madrid.
- MUÑOZ, C. i NORVERTO, C. (1997): El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el Sector público, *Actualidad Financiera*, núm. monográfico, 2/97, pp. 73-89.
- OCDE (1997): «Issues and Developments in Public Management», PUMA.
- OCDE (1997): *Responsive Government: Service Quality Initiatives*. Serie PUMA.
- OCDE (1997): «Administration as Service: the Public as Client».
- ORTÚN, V.: «Gestión Pública», *Documenta*. Centro de Estudios de Economía Pública de la Fundación BBV. No figura fecha en la publicación.
- PABLOS, L. i VALIÑO, A. (1997): «El control legal de la actividad económico-financiera de las Administraciones públicas Territoriales», Comunicación presentada a la II Asamblea de la Asociación Española de Economía Pública (AEP), 18 y 19 de diciembre. Madrid. Mimeo.
- PABLOS, L. i VALIÑO, A. (1997): «Las modificaciones presentadas en el Estado, Comunidades Autónomas y Ayuntamientos». Ponencia presentada al IV Encuentro de Economía Pública. Ponencias editadas por la Universitat Pública de Navarra, Pamplona, 6, 7 y 8 de febrero.
- PABLOS, L. i VALIÑO, A. (1995): «El control del Gasto de Personal: un análisis de las reformas de los sistemas retributivos de la OCDE», *Hacienda Pública Española*, núm. 135-471, 1995, pp. 119-146.
- PABLOS, L., VALIÑO, A. i EDO, V. (1993): «El control económico del gasto público», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, pp. 115-142.
- VALIÑO, A., PABLOS, L. i EDO, V. (1996): «Las desviaciones presupuestarias en el período: 1975-1995». *Papeles de Economía Española*, núm. 68, pp. 36-43.
- WEIS (1972): *Evaluation Research*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall, p. 47.
- ZORNOZA, J. (1997): La Contabilidad Analítica en el Sector Público. *Actualidad Financiera*, núm. monográfico, 2/97, pp. 57-72.

El sistema comptable de la comunitat europea

JESÚS LÁZARO CUENCA

Economista

El sistema comptable públic comunitari és desconegut per a molts dels interessats en la matèria.

Fins avui, el sistema s'ha constituït i gestionat segons les escasses normes que les disposicions financeres comunitàries contenen respecte a aquest tema i segons manuals comptables interns no formalitzats, dels quals se n'ha fet poca publicitat. Fins fa molt poc, ni tan sols els comptes anuals de la Comunitat, malgrat l'interès pel ciutadà comunitari, han estat objecte d'una publicitat adequada.

Actualment aquest sistema és objecte de perfeccionament i revisió: la Comissió acaba de publicar per primera vegada els comptes anuals i estudia l'actualització i formalització del seu manual comptable; els principis comptables públics comunitaris estan sent analitzats pels comptables de les institucions; es troben en fase d'estudi un manual de consolidació que integrarà aquests principis i un esquema de pla comptable; d'aquí a poc començarà a implantar-se la versió revisada de la principal aplicació informàtica comptable, SINCOM-2.

Les línies que segueixen intenten descriure la situació actual del sistema comptable comunitari des d'un punt de vista crític, pensant en la seva necessària revisió i perfeccionament, però sense oblidar els assoliments del sistema i la riquesa informativa que ofereix per al seguiment i valoració de la gestió del pressupost comunitari.

1. BASE JURÍDICA

L'article 205 bis del Tractat CEE disposa la rendició anual, per part de la Comissió al Consell i al Parlament europeu, dels comptes de l'exercici relatius a les operacions pressupostàries, així com del balanç financer descriptiu de l'actiu i del passiu de la Comunitat.

El desenvolupament d'aquesta disposició es troba al Reglament financer aplicable al Pressupost general de les comunitats europees, que dedica la secció III del títol IV (art. 69 al 72) a la comptabilitat, i el títol VI (art. 78 al 90) a la rendició i verificació de comptes.

Les disposicions del Reglament financer en matèria de comptabilitat són, al seu torn, objecte de desenvolupament en el títol XVI (art. 80 al 83) del Reglament de la Comissió, pel qual s'aproven les modalitats d'execució de certes disposicions del Reglament financer.

De la lectura de les normes esmentades, se'n dedueixen el mètode, els objectius i principis bàsics de la comptabilitat, els criteris a què ha de respondre el pla comptable, el contingut i informació annexa als estats financers anuals (compte de gestió i balanç) que el comptable ha de preparar i cada institució ha de presentar, igual que ho ha de fer la Comissió, respecte als estats consolidats, a l'autoritat pressupostària.

2. MÈTODE COMPTABLE

Segons l'article 69 del Reglament financer, la comptabilitat segueix el mètode de partida doble.

De tota manera, aquesta norma s'ha d'entendre més com un principi que inspira la presentació i preparació del balanç que no pas com una norma reguladora del procediment de comptabilització, que exigiria per a tota anotació en compte la correlativa anotació en el compte de contrapartida.

Ja en el següent article, el Reglament financer disposa que el pla comptable estableix la distinció entre comptes pressupostaris i comptes de balanç, de manera que els primers siguin per al seguiment de l'execució pressupostària i els segons per establir la situació patrimonial de les institucions.

El Reglament que aprova modalitats d'execució del Reglament financer estableix una separació més profunda i distingeix, no ja comptes, sinó comptabilitats pressupostària i general. La comptabilitat pressupostària registra l'execució del Pressupost des de crèdits inicials fins a pagaments i ingressos. La comptabilitat general permet establir la situació de la institució quant al seu actiu i passiu. Només per a la comptabilitat general (art. 83.1) es proposa el mètode de partida doble.

A la pràctica, els sistemes de registre i seguiment de l'execució pressupostària no estan integrats en un sistema general i únic d'informació comptable i pressupostària, com és el cas del SICOP a Espanya. A la pràctica, tampoc no hi ha un sistema integrat de comptabilitat general o financera, en el qual tota transacció de contingut o amb transcendència econòmica quedi immediatament i cronològicament registrada sota el mètode de partida doble, sinó diversos subsistemes d'informació (inventari, despeses, ingressos, tercers, tresoreria, gestió d'emprèstits i préstecs, situacions transitives) interrelacionats entre si i amb el sistema de comptabilitat general, on es fa la inscripció comptable seguint el mètode de partida doble.

3. FINALITATS I OBJECTIUS DE LA COMPTABILITAT COMUNITÀRIA

Un objectiu essencial de la comptabilitat comunitària és permetre la preparació i rendició dels estats financers anuals a l'autoritat pressupostària, que procedirà a l'aprovació de la gestió i descàrrega de la responsabilitat per mitjà de l'execució dels pressupostos que ella mateixa ha aprovat.

Juntament amb aquest objectiu clàssic de la comptabilitat pública, la importància del qual queda palesa en el fet que sigui l'únic esment que fan els tractats a comptes i comptabilitat, coexisteixen altres objectius expressos, als quals ja ens hem referit:

- permetre el seguiment de l'execució pressupostària
- permetre establir la situació patrimonial de les institucions

El Reglament financer i les modalitats per a la seva execució no esmenten explícitament altres finalitats o objectius per a la comptabilitat, com sí que es fa en l'article 124 de la nostra Llei general pressupostària. No obstant això, la informació detallada que s'ha de presentar anualment a l'autoritat pressupostària ha exigat la creació i el manteniment de subsistemes d'informació específics, que permetin també conèixer el moviment i la situació de la tresoreria i les variacions i composició del patrimoni. D'altra banda, l'objectiu de servir com a instrument vàlid per a la gestió i la presa de decisions és inherent a qualsevol sistema d'informació comptable. En aquest sentit, el Reglament pel qual s'aproven les modalitats d'execució del Reglament financer especifica que els comptes s'han de portar de manera que sigui possible l'anàlisi detallada de les operacions i dels saldos.

En tot cas, les normes i la pràctica que se segueix insisteixen més en el seguiment de l'execució pressupostària que en el de la situació patrimonial o de tresoreria. Així, «la comptabilitat ha de fer possible l'elaboració d'un balanç patrimonial *anual* i d'un estat de situació *mensual*, per capítols i articles, dels ingressos i despeses pressupostaris». En aquest sentit, i com veurem posteriorment, el saldo de l'exercici és més representatiu de les necessitats de crèdit o finançament requerit o disponible per a l'exercici següent que no pas del resultat o la variació de patrimoni obtinguts en l'exercici.

Les mancances d'un instrument orientat fonamentalment a la rendició de comptes i a reflectir l'execució pressupostària, i el fet que el compte de gestió seguia les mateixes rúbriques

que el pressupost, han produït que els òrgans gestors de les institucions comunitàries i, en especial, de la Comissió, hagin procedit al desenvolupament d'instruments i aplicacions específiques de tractament de la informació per cobrir necessitats concretes de gestió.

4. PRINCIPIS COMPTABLES I NORMES COMPTABLES

4.1. Principis comptables establerts

L'article 83.10 de les modalitats d'execució de certes disposicions del Reglament financer disposa que, llevat que un reglament disposi el contrari, els estats financers es presenten segons els principis comptables generalment admesos, compresos, especialment els principis establerts en les directives del Consell. Les modalitats pràctiques d'aplicació d'aquests principis han de ser aprovades pels comptables de les institucions segons la iniciativa del comptable de la Comissió.

Els treballs realitzats fins avui en el si del Consell i les directives promulgades per aquest es refereixen a la comptabilitat d'empreses o d'agents econòmics privats, sense que, malauradament, s'hagi produït cap assaig de definició ni cap esforç harmonitzador en l'àmbit de la comptabilitat pública, i això malgrat la forta incidència que els principis i normes comptables públics utilitzats poden tenir en el mesurament d'elements clau en la construcció europea, com ara els criteris de convergència.

La consideració d'uns principis comptables públics eventuals aplicats a les institucions comunitàries, a través de l'aprovació per part dels comptables de les modalitats pràctiques d'aplicació dels principis generalment admesos, tampoc no ha tingut lloc.

De la literalitat de la norma comentada se n'haurien de deduir, així mateix, conclusions sorprenents. Així, no és la *comptabilitat* la que s'ha de portar segons els principis comptables generalment admesos, sinó *els estats financers* els que han de presentar-se seguint aquests principis.

Una excepció a l'absència de normativa o orientacions escrites sobre la matèria la constitueix l'article 72.2 del Reglament financer, que es va afegir a la modificació d'aquest Reglament aprovada pel Consell el setembre de 1995. Segons aquesta modificació, qualsevol operació posterior al tancament de l'exercici pressupostari que, sense tenir un efecte sobre la posició financera de la Comunitat, sigui necessària per a una presentació completa fidel i correcta dels estats financers, podrà ser comptabilitzada fins a la data del tancament comptable, sense perjudici d'allò previst en l'article 6 (període o imputació pressupostària).

El principi bàsic de la comptabilitat, el d'imatge fidel, considerat per alguns autors com un objectiu al compliment del qual han d'orientar-se els altres principis i normes comptables (respecte a això, vegeu el Pla general de comptabilitat pública espanyol), queda, d'aquesta manera, recollit expressament a la normativa comunitària.

Una segona excepció podria expressar-se en l'article 69 del Reglament financer amb relació al principi de registre. Basant-se en aquest article, la comptabilitat recull la totalitat dels ingressos i despeses de l'exercici.

D'altra banda, l'article 70 del Reglament financer indica que la comptabilitat general es proposa obtenir una situació completa de l'actiu i passiu de les institucions, cosa que exigeix un registre íntegre de tots els fets comptables.

Contràriament, no pot considerar-se una excepció l'esment que el volum IV, Compte de gestió i balanç consolidats, dels estats financers anuals de les institucions, fa dels principis comptables sota la rúbrica «resum dels principis comptables essencials».

L'esmentat resum comprèn:

Sotmetre la comptabilitat a les disposicions del Reglament financer i a les normes de desenvolupament de determinades disposicions d'aquest Reglament, ja comentades, pel que fa a principis comptables

Portar la comptabilitat en ecus i els tipus de canvi utilitzats per a la transformació en ecus segons el tipus d'operacions

La base per a la comptabilització dels recursos propis

Considerar com a despeses, per al càlcul del saldo de l'exercici, els pagaments de l'exercici més els crèdits per als pagaments prorrogats en l'exercici següent

Definir en un horitzó temporal el que cal considerar com a pagaments de l'exercici: aquells l'ordre de pagament dels quals arriba a l'interventor com a molt tard el 31-12-n i que són executats pel comptable com a molt tard el 15-1-n + 1 (excepte el FEOGA-Garantia: efectuats per estats membre entre el 16-10-n-1 i el 15-10-n i rebuts pel comptable com a molt tard el 31-1-n + 1)

Normes de procediment per a la pròrroga de crèdits de pagament

Normes sobre consideració de bestretes: excepte les relatives a la PAC, les bestretes pagades en el marc de les despeses operatives s'inclouen en les despeses de l'exercici i no figuren entre els actius consolidats

Impossibilitat de correcció dels crèdits

Participació de l'Associació Europea de Lliure Comerç

Procediment per al càlcul del saldo de l'exercici

Àmbit i mètode de consolidació utilitzat

Òbviament, els «principis» enunciats no es poden considerar com un resum dels principis comptables de general acceptació aplicats.

Això ens porta a la necessitat d'analitzar els mateixos estats financers i els procediments comptables utilitzats per intentar induir quins són els principis comptables aplicats.

4.2. Principis comptables aplicats

Per realitzar aquest estudi partirem dels principis comptables públics elaborats a Espanya per la Comissió de principis i normes de la comptabilitat pública i adoptats finalment en el Pla general de comptabilitat pública espanyol, aprovat per ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 6 de maig de 1994.

Això ens permetrà obtenir com a valor afegit, a més, el fet d'establir una comparació entre els sistemes comptables espanyol i comunitari.

1. Principi d'entitat comptable

Constitueix entitat comptable tot ens amb personalitat jurídica i pressupost propi que hagi de formar i rendir comptes. Sota aquest principi, a la Comunitat podrien considerar-se entitats comptables diferenciades les institucions (Consell, Parlament, Comissió, Tribunal de Justícia, Tribunal de Comptes i Comitè Econòmic i Social), el Comitè de Regions, la CECA. L'Oficina de Publicacions, el Centre Comú d'Investigació, l'empresa comuna JET i les diferents agències o organismes finançats i creats per i per a les comunitats (els anomenats organismes satèl·lit). Igualment podrien considerar-se com a entitat comptable les Escuelas Europeas, la Caixa de Pensions i la Caja del Seguro de Enfermedad.

Les esmentades entitats tenen una comptabilitat o registres separats. No obstant això, els comptes de l'Oficina de Publicacions i del Centre Comú d'Investigació s'integren als estats anuals de la Comissió.

D'altra banda, el Reglament financer només preveu la presentació a l'Autoritat pressupostària dels comptes de les institucions, i els comptes consolidats de la comunitat presentats per la Comissió inclouen només aquests comptes, però no és així en la resta d'agències i organismes, per als quals les seves normes específiques preveuen que els comptes siguin aprovats pels seus màxims òrgans de direcció, consell rector o consell d'administració.

Mereixen una menció a part el cas de la CECA o el dels fons FED, constituïts per aportacions dels estats membre i regulats per convencions específiques entre aquests i els països

ACP destinataris de l'ajut (Convenció de Lomé), però gestionats per la Comissió (DGVIII), que porta una comptabilitat específica i produeix estats financers anuals específics a l'atenció de l'autoritat pressupostària.

Més preocupant resulta l'aparició d'associacions i fundacions privades, finançades a la pràctica íntegrament per la Comunitat i per a finalitats de gestió comunitària, com ara els casos de l'AEC o de l'ARTM, denunciats pel Tribunal de Comptes europeu, i els comptes dels quals no s'inclouen en la comptabilitat comunitària ni donen lloc a cap examen i aprovació de la gestió per part de l'autoritat pressupostària.

2. Principi de gestió continuada

Els criteris comptables seguits en la presentació dels estats financers i, específicament, les normes de valoració seguides, detallades en les notes al balanç de les institucions, no van examinades a la determinació del seu valor liquidatiu.

3. Principi d'uniformitat

L'aplicació dels principis s'ha de mantenir uniformement en el temps i en l'espai. Qualsevol alteració s'ha de mencionar indicant els motius i la seva incidència en els estats financers.

La comptabilitat comunitària segueix, en general i excepte alguns problemes d'imputació de despeses similars a diferents crèdits segons l'exercici, assenyalats pel Tribunal de Comptes europeu, aquest principi en el seu aspecte temporal. Però no en l'aspecte espacial. En el resum de principis aplicats, contingut en el volum IV dels estats financers al qual hem fet referència anteriorment, s'especifica un tractament comptable diferent de les bestretes segons si afecten o no la PAC (art. 71 RF).

En general, i excepte les bestretes FEOGA, les bestretes pagades en el marc de les despeses operatives (i.e. fons estructurals, ajut exterior, investigació i altres polítiques internes) es consideren despeses definitives de l'exercici i no figuren en l'actiu del balanç consolidat.

4. Principi d'importància relativa

Segons aquest principi és admissible la no aplicació estricta d'algun principi, quan la importància relativa de la variació sigui escassament significativa, no alteri ni la imatge fidel del patrimoni ni els resultats i no es transgredeixi cap norma legal.

Com hem vist i veurem, determinats principis (uniformitat, entitat, meritació) no s'apliquen, ni tan sols quan la imatge del patrimoni podria resultar alterada, si bé no es transgredeix cap norma legal, sinó més aviat al contrari.

5. Principi de registre, ja comentat amb anterioritat

6. Principi de prudència

Segons aquest principi, només s'han de comptabilitzar els ingressos realitzats i no sotmesos a condició, mentre que s'han de comptabilitzar les despeses, no només realitzades, sinó de les quals es tingui notícia quan suposin un risc previsible o pèrdua eventual, si bé aquestes despeses no tindran incidència pressupostària sinó economicopatrimonial.

Les notes als balanços comunitaris fan diferents referències a aquest principi de prudència (valoració a zero de les contribucions o operacions amb capitals de risc, dotació de previsions per l'import del Fons de Garantia, valoració de determinades existències del Centre Comú d'Investigació, etc.). Paral·lelament, i d'acord amb el mateix principi, determinats crèdits sotmesos a condició (multes i reintegraments pendents de recurs en matèria de política de la competència) no són recollits en balanç sinó en notes explicatives als compromisos no inclosos en balanç. El reflex en balanç (deutors diversos) de les multes suspeses tenen lloc, únicament, quan aquestes estan cobertes per una garantia.

Malgrat tot, l'actiu del balanç recull, dins de la partida Estats membre deutors, l'import dels recursos propis tradicionals comptabilitzats per Estats membre com a no garantits o objecte de recurs o resposta per part del contribuent (comptabilitat b), Reglament 1552/89). D'altra banda, fora del balanç, es recull l'import que eventualment haurien de pagar les comunitats per determinades taxes sobre edificis situats a la zona de Brussel·les i llogats per les institucions, reclamades en Justícia per les autoritats locals.

7. Principi de meritació

La comptabilitat de les institucions comunitàries no segueix, en general, aquest principi, sinó el de caixa.

Els ingressos es comptabilitzen sobre la base del saldo creditor de l'exercici dels comptes oberts a nom de la Comissió per les administracions dels estats membres i, per als ingressos restants, sobre la base dels recaptats efectivament. Quant a les despeses, es consideren com a tals els pagaments efectuats.

Cal destacar que, a l'efecte del càlcul del saldo de l'exercici, es consideren despeses no solament els pagaments efectuats amb càrrec a crèdits de pagament de l'exercici, sinó també els crèdits per als pagaments de l'exercici prorrogats l'any $n + 1$. La diferència amb els ingressos s'augmenta o disminueix de l'import net de les anul·lacions de crèdits diferits (incorporats) d'exercicis previs, de possibles ultrapassaments de pagament i del saldo dels beneficis i pèrdues de canvi registrats durant l'exercici.

La consideració com a despesa i ingrés d'incorporacions de crèdit i d'anul·lacions de crèdit incorporats no segueix evidentment el principi de caixa, però tampoc el de la meritació, basat en el corrent real de béns i serveis.

8. Principi d'imputació de la transacció

Segons tot el que acabem de comentar, el principi de meritació tampoc no és seguit en la comptabilitat comunitària de la manera que aquest principi s'entén a Espanya.

Per veure-ho, n'hi ha prou d'analitzar el contingut i composició de les rúbriques de deutors (valors realitzables) i creditors (deutes a curt termini) del balanç: deutes concrets i excepcionals, partides pendents de regularitzar entre institucions, deutes amb alguns organismes comunitaris, ingressos pendents de transferència; així com la informació proporcionada sobre compromisos no inclosos en balanç, que inclou, a la pràctica, els compromisos de despesa que no van donar lloc a pagaments en l'exercici.

9. Principi del preu d'adquisició

Els béns, drets i obligacions figuren, generalment, en el balanç de les institucions al seu preu d'adquisició. No obstant això, determinats béns per als quals el criteri no podia aplicar-se (adquisició a títol gratuït, desconeixement del preu d'adquisició) s'han valorat segons l'avaluació d'experts independents. Aquest mateix procediment s'aplica en el cas que es procedeixi a reavaluacions (i.e. immobles de delegacions).

El problema per a l'aplicació d'aquest principi no prové dels criteris utilitzats, sinó de l'absència d'un inventari fiable quant a integritat i valoració, cosa que ha forçat que la Comissió n'encarregués la revisió a experts independents.

Un aspecte que cal destacar, en relació amb aquest principi i amb la valoració d'actius, és l'absència d'amortitzacions a la comptabilitat comunitària. Els béns s'adquireixen, en principi, amb imputació a crèdits pressupostaris, i per això són considerats despeses (càrregues) en la comptabilitat general per l'import efectivament pagat. Paral·lelament se'ls inclou en l'inventari i, en virtut d'aquesta inclusió, s'anoten en comptes d'immobilitzat i, com a contrapartida, en capitals propis.

10. *Principi de correlació entre ingressos i despeses*

Com ja hem comentat anteriorment, el resultat (saldo) de l'exercici no té en la comptabilitat comunitària el mateix significat que en la comptabilitat pública espanyola.

11. *Principi de no-compensació*

Atesa la influència que el pressupost i el seguiment de l'execució tenen en la comptabilitat comunitària, el seguiment d'aquest principi és un reflex del principi de pressupost brut establert, en general, tot i que amb determinades excepcions menors, en l'article 4.1 del Reglament financer.

12. *Principi de desafectació*

De la mateixa manera que en el cas del principi anterior, i excepte determinades excepcions menors, aquest principi s'aplica en comptabilitat comunitària com a translació del principi pressupostari de no afectació d'ingressos (art. 4.2 del Reglament financer).

5. EL PLA COMPTABLE DE LA COMUNITAT

El Reglament financer aplicable al pressupost general de les comunitats preveu en l'article 70 l'existència d'un pla comptable comprensiu, d'una banda, dels anomenats comptes de despeses i ingressos pressupostaris (comptabilitat pressupostària) i, de l'altra, dels anomenats comptes de balanç (comptabilitat general) destinats a fer possible el coneixement de la situació patrimonial de les institucions.

El mateix Reglament preveu que les condicions detallades d'elaboració i funcionament del pla es determinaran en les seves modalitats d'execució.

Aquestes modalitats, aprovades pel Reglament de la Comissió de desembre de 1986 modificat el 1993, té en compte, en el títol XVI, una sèrie de condicions generals mínimes per a la comptabilitat pressupostària i la comptabilitat general, i estableixen els grups de comptes de la comptabilitat general, especificant que cada institució procedirà a l'elaboració del seu propi pla comptable dins del marc assenyalat.

5.1. *Comptabilitat pressupostària*

La comptabilitat pressupostària és una comptabilitat per partida simple en la qual s'efectua el seguiment de l'execució del pressupost, registrant separatament per a cada subdivisió pressupostària (compte de comptabilitat pressupostària), els crèdits inicials, les modificacions de crèdit i els crèdits disponibles; els drets constatats i ingressos realitzats en l'exercici (recursos); els compromisos (crèdits de despesa) i els pagaments (crèdits de pagament) realitzats durant l'exercici.

Cal recordar que el pressupost comunitari separa crèdits administratius i crèdits operatius, i té en compte, per als segons, dotacions diferenciades per a compromisos i per a pagaments, mentre que per als crèdits administratius les dotacions per a compromisos i pagaments són idèntiques.

La normativa comunitària conté també disposicions específiques en matèria d'incorporacions de crèdit, i d'anul·lacions de romanents de crèdit de l'exercici i de crèdits incorporats no utilitzats durant l'exercici, així com en relació amb les despeses FEOGA.

Segons aquestes normes, les modalitats d'execució preveuen dins de la comptabilitat pressupostària una comptabilització específica dels compromisos provisionals globals FEOGA-Garantia i dels pagaments corresponents, considerats bestretes, així com una comptabilització separada, en comptes diferents, de la utilització dels crèdits incorporats i dels ingressos per drets pendents de cobrament d'exercicis anteriors.

5.2. Comptabilitat general: quadre de comptes

Com ja hem comentat, les modalitats d'execució tenen en compte i desenvolupen el pla comptable únicament per a la comptabilitat general.

Les modalitats estableixen els Grups de comptes seguint una classificació decimal (Grups I al IX) en els quals les úniques diferències amb el Pla general de comptabilitat pública espanyol, en aquest àmbit, es concentren en la inexistència de Grup zero, comptes de control pressupostari i en l'existència d'un Grup IX. Pagaments en curs, així com en la no previsió de Grup per a la comptabilitat analítica (Grup IX en el Pla general de comptabilitat pública espanyol).

La inexistència de Grup zero s'explica pel fet que el mecanisme de registre de l'execució pressupostària és diferent del del cas espanyol, perquè hi ha una comptabilitat pressupostària i comptes pressupostaris separats de la comptabilitat general, i perquè es produeix el nexe d'unió a través dels Grups de comptabilitat general VI, que recull l'import brut de les despeses (pagaments) pressupostaris, i VII, que recull els ingressos inscrits en comptabilitat pressupostària.

Cada Grup es divideix en capítols o subgrups (dues xifres), articles (tres xifres) i comptes (cinc xifres; a la pràctica sis xifres en la comptabilitat general de la Comissió).

Les modalitats d'execució estableixen també el contingut general dels Grups IV, V, VI, VII i VIII; els subgrups principals dels Grups IV i V, i l'obligatorietat d'obrir determinats comptes específics en els Grups VI i VII.

Com ja hem indicat, el pla comptable com a tal, i en concret el quadre de comptes, s'estableix per a cada institució, atenent les seves circumstàncies específiques. En aquest àmbit, quadre de comptes, apareixeran una sèrie de diferències amb el Pla general de comptabilitat pública espanyol amb transcendència per a l'operatòria comptable.

Així, el Grup I recull en capitals propis la contrapartida del valor de l'immobilitzat i dels estocs disponibles, i la correcció de valors d'actius (resultats extraordinaris per pèrdua de valor d'actius). Un capítol a part, emprèstits i garanties, recull els emprèstits emesos fora del pressupost i les garanties rebudes. Un altre capítol recull els resultats de l'exercici que, l'any següent, donaran lloc a un pressupost rectificatiu o suplementari.

El Grup II, diferencia en l'immobilitzat financer els préstecs concedits en el marc del pressupost d'aquells concedits amb càrrec emprèstits, i no té en compte ni amortitzacions acumulades ni previsions per depreciació d'actius, perquè en la comptabilitat comunitària no es consideren aquestes operacions.

En el Grup III, per raons anàlogues, no apareixen les provisions per depreciació d'existències.

El Grup IV, a causa de l'especial esquema de relació amb la comptabilitat pressupostària, no té en compte ni deutors ni creditors per operacions pressupostàries. Aquest grup conté, bàsicament, les bestretes i fons per al personal, les relacions amb altres institucions o entitats comptables, incloses les caixes de pensions i d'assegurança de malaltia, les bestretes FEOGA, despeses i ingressos pendents d'imputació pressupostària, comptes de regularització de despeses i ingressos, recursos propis constatats que no s'han posat a disposició de la Comissió (recursos propis tradicionals en comptabilitat b, correccions IVA i PNB) i altres relacions de la Comissió amb estats membres, bàsicament per l'ajut alimentari (excedents agrícoles emmagatzemats en estats membres i proporcionats a països tercers).

Com una especificitat de la comptabilitat comunitària, el Grup IV conté també comptes d'ordre per seguir els crèdits incorporats i la utilització dels crèdits generats per ingressos.

En el Grup V, s'obre un compte per a cada caixa, cada compte bancari, cada compte corrent postal i cada administració de bestretes (bestretes de caixa fixa, pagaments que cal justificar) obert per la institució. El grup comprèn també capítols per títols i valors en dipòsit, actius financers en què s'han col·locat els excedents de tresoreria i operacions en curs. A la pràctica, en tot cas, el grup és més un grup de tresoreria que d'actius i operacions financeres.

Els Grups VI i VII recullen, com ja s'ha comentat, els imports bruts dels pagaments (càrregues) i ingressos (productes) per operacions pressupostàries, incloent-hi com a càrregues i pro-

ductes d'aquest tipus fins i tot els préstecs concedits, els actius adquirits i el reemborsament de préstecs, i diferenciant, en el Grup VI, mitjançant comptes diferents, els pagaments amb càrrec a crèdits de l'exercici corrent d'aquells amb càrrec a crèdits incorporats automàticament, i d'aquells amb càrrec a la resta de crèdits incorporats.

El Grup VII diferencia, al seu torn, mitjançant comptes diferents, els ingressos de drets constatats en l'exercici corrent d'aquells que procedeixen de drets constatats en exercicis exteriors.

El Grup VI comprèn, així mateix, els possibles excessos de pagament sobre l'import dels crèdits incorporats, deguts a diferències de canvi, i les pèrdues de canvi, mentre que el Grup VII recull també els guanys per diferències de canvi (divises-ecu).

El Grup VIII recull els resultats de l'exercici, saldo de l'exercici, que com hem vist té una significació totalment diferent de l'existent en comptabilitat pública espanyola, i no pot identificar-se amb la variació de patrimoni.

El Grup IX, pagaments en curs, ha desaparegut del quadre de comptes de les institucions, malgrat que no s'hagi modificat el Reglament pel qual s'aproven les modalitats d'execució que el preveuen; els seus comptes s'integren actualment, com hem vist, en el Grup V.

5.3. Comptabilitat General: Funcionament del pla comptable

Sota aquest títol les modalitats d'execució comprenen una sèrie de normes relatives a la gestió comptable. Segons aquestes normes, la comptabilitat general es porta per any civil d'acord amb el mètode de partida doble, i permet establir balanços de sumes i saldos comprensius de tots els comptes d'actiu i de passiu i, en el cas que el compte de gestió no contingui en ell mateix tots els elements per establir la concordança amb el balanç (execució pressupostària-situació patrimonial, càrregues, productes i resultats) hauran d'establir-se els estats suplementaris que calgui.

Totes aquestes disposicions s'orienten a obtenir prou transparència comptable i coherència entre comptes i estats financers i, al mateix temps, han de permetre el control de comptes i estats adequat a través de l'obligada pista d'auditoria que es dedueix d'aquestes disposicions.

D'altra banda, les modalitats d'execució intenten assegurar la coherència necessària entre la comptabilitat i els drets comptables registrats, ordenant conciliacions periòdiques amb els elements justificatius a la base de la comptabilització. A més, les modalitats contenen normes i períodes preclusius per a l'examen i regularització de comptes transitoris, i normes per a la conversió d'imports en monedes nacionals a imports en ecus, perquè la comptabilitat comunitària es porta en ecus.

6. PROCEDIMENTS I OPERATÒRIA COMPTABLE

Les diferents institucions no han procedit a la regulació formalment dels procediments i criteris que cal seguir en l'operatòria comptable, ni a l'aprovació del seu Pla comptable, en el sentit que se li dona a Espanya (quadre de comptes, motius de càrrec i abonament, principis i normes de valoració). Hi ha, no obstant això, manuals que recullen l'operatòria seguida, el conjunt de comptes utilitzat i els motius i moments de càrrec i abonament, i expliciten les normes de valoració seguides en notes als balanços presentats.

Aquests manuals haurien de ser objecte de formalització, actualització, revisió, distribució i publicitat adequats per poder complir els objectius i finalitats que al nostre país s'assignen als plans i instruccions comptables. Amb vista a aquests objectius, i a la seva aplicació pràctica, pot deduir-se en tot cas l'operativa comptable seguida i les diferències que presenta en relació amb la seguida a Espanya.

Una primera conclusió que s'obté és que la comptabilitat pública, a la Comunitat, està molt centralitzada. La responsabilitat d'aquesta comptabilitat recau sobre el comptable de la ins-

titució (en el cas de la Comissió, la DG XIX). La gestió comptable la realitza també el comptable: si bé les dades relatives a la comptabilitat pressupostària de la despesa s'introdueixen a través de l'ordinador en el sistema (direccions gestores de despeses), no es consideren comptabilitzades fins que són validades pel comptable (DG XIX).

El comptable procedeix a un control de legalitat, pressupostari i de conformitat amb els documents, abans de donar el visat que permet la comptabilització, i té una certa independència, de manera que es necessita, en el cas que es denegui el visat, acord de la institució (Col·legi de comissaris a la Comissió) per a l'execució i comptabilització dels pagaments corresponents.

Hi ha subsistemes diferenciats per a la comptabilitat pressupostària de despeses (SIN-COM CB/D), comptabilitat pressupostària d'ingressos (CORE) i comptabilitat bancària, els dos primers portats per partida simple i el tercer per partida doble. Aquests subsistemes permeten en tot cas una conciliació fàcil, perquè inclouen les dades gravades a comptabilitat pressupostària dades de deutors/creditors, bancs, mitjans de pagament i fins i tot data de valor, i en la comptabilitat bancària, dades relatives a les ordres de pagament i ingressos.

Les modificacions introduïdes en el sistema en els últims temps han avançat en el sentit d'una integració entre aquestes comptabilitats (pressupostària/tresoreria) entre si i amb una eventual comptabilitat de tercers, i s'han establert fitxers específics de tercers. Així mateix, aquestes modificacions han enriquit la informació recollida en el sistema en relació amb el tipus d'operació produït (i.e. avenços, pagaments definitius), si bé aquesta riquesa més gran d'informació no es reflecteix en els estats financers, en el balanç i en el compte de gestió, constrets en format i contingut per la normativa financera, sinó en estats i informació annexa als estats financers.

Les comptabilitats indicades tenen un alt nivell de desagregació, i permeten el control i seguiment de cada partida pressupostària, cada compte bancari i cada caixa fixa, així com dels crèdits incorporats i els crèdits generats per ingressos. La separació d'aquestes comptabilitats entre si i amb la comptabilitat general comporta una sèrie de controls en cascada i, eventualment, rectificacions, i exigeix conciliacions periòdiques.

Les dades d'aquestes tres comptabilitats s'utilitzen (manualment o en *batch*) per al registre, en partida doble, en comptabilitat general; les dades que contenen permeten la contrapartida de càrregues (Grup VI) i productes (Grup VII) en els comptes de tercers i transitoris (Grup IV) i de tresoreria (Grup V). Els comptes del Grup IV s'utilitzen, no obstant això, majoritàriament, per reflectir operacions transitòries i/o efectuades fora del pressupost, perquè la comptabilitat comunitària segueix, bàsicament, el principi de caixa.

Els comptes del Grup I (finançament bàsic: capitals propis, provisions per pèrdues i càrregues i deutes a més d'un any), així com els comptes del Grup II (immobilitzat) i del Grup III (existències), es mouen bàsicament entre si (Grup I com a contrapartida dels grups II i III) a final d'any segons les dades extracomptables: inventaris, informació sobre situació d'actius i passius financers, balanços NIC-Euratom. No hi ha comptes d'amortitzacions o deprecacions de valors d'actiu que, en el cas que es produís i se'n considerés necessària la comptabilització, es comptabilitzaria, directament, com una correcció dels valors d'actiu.

El balanç de sumes i saldos al final de l'exercici i la situació acumulada d'execució pressupostària, permeten la formulació dels estats financers anuals: balanç i compte de gestió.

Ja hem comentat anteriorment la composició i significat del saldo (resultat) de l'exercici, la determinació del qual la possibilita, en comptabilitat general, l'existència de comptes de control en el Grup IV, que reflecteixen els crèdits que cal incorporar a l'exercici següent i anul·lats al final de l'exercici pel fet de procedir d'incorporacions d'exercicis anteriors no utilitzades en l'exercici, així com de comptes en el grup VI, que reflecteixen l'execució en l'exercici dels crèdits incorporats.

El saldo obtingut, Grup VIII, es traspassa al Grup I, subgrup Resultats a traspassar a l'exercici següent, del qual, després del pressupost rectificatiu o suplementari següent, es traspassa a comptes del Grup VII, com a ingressos de l'exercici anterior.

Comentarem seguidament, per a una millor comprensió de l'operatòria comptable i de les interrelacions entre els diferents subsistemes, l'operatòria seguida per una sèrie d'operacions tipus.

1. Execució del pressupost de despeses

Les operacions d'execució de crèdits de compromís es comptabilitzen exclusivament en comptabilitat pressupostària, i no donen lloc a assentament en comptabilitat general. L'execució acumulada, en relació amb els pagaments per aquestes mateixes operacions, dona lloc a estats de compromisos pendents de liquidació que acompanyen els estats financers com a informació annexa.

Les ordres de pagaments emeses fan referència al compromís concret del qual deriven i, visades pel comptable, donen lloc a:

- anotació en comptabilitat pressupostària —en la partida pressupostària concreta;
- comunicacions (lístats) a la Tresoreria per al pagament, que contenen les dades precises per a la instrumentació del pagament;
- transmissió d'un estat recapitulatiu al comptable-comptabilitat general per a la comptabilització en aquesta comptabilitat, diferenciant els crèdits d'exercici corrent dels incorporats d'any anterior, automàticament i segons una decisió prèvia.

Comptabilitat general comptabilitzarà amb aquesta diferenciació en Grup VI i tenint com a contrapartida un compte transitori (pagaments en curs) del Grup V.

Tresoreria agruparà els pagaments que el banc ha de realitzar i divisa i prepararà les ordres globals de transferència que s'han de donar als bancs, que es registren en comptabilitat de bancs i donen lloc a l'oportuna informació a comptabilitat general.

Un cop formalitzades les ordres de pagament per part de la Tresoreria (segona firma), comptabilitat general procedirà a l'acreditament en el compte del banc corresponent amb càrrec al compte transitori. Comptabilitat general procedirà, així mateix, un cop rebuts els extractes bancaris a Tresoreria i segons la informació que aquesta subministri, a acreditar o endeutar els guanys (Grup VII, productes) o pèrdues de canvi i despeses bancàries (Grup VI, càrregues).

2. Execució del pressupost d'ingressos

Els drets reconeguts (*créances*) produiran únicament anotació en la comptabilitat pressupostària d'ingressos. Quan s'emetin les ordres d'ingrés es comptabilitzaran en aquesta comptabilitat com a drets constatats. Quan es rebin els extractes bancaris es comptabilitzaran com a ingressos, tot amb la mateixa divisió i nomenclatura que el pressupost d'ingressos. Tresoreria debitarà els comptes dels bancs en comptabilitat bancària quan es rebin els extractes bancaris.

Comptabilitat general, segons la informació rebuda de comptabilitat pressupostària-ingressos, procedirà a acreditar els comptes de productes (Grup VII) segons les ordres d'ingrés emeses diferenciant ingressos de l'exercici d'ingressos d'exercicis anteriors, amb càrrec en un compte transitori. Un cop rebuts els extractes bancaris s'acreditarà aquest compte transitori amb càrrec al compte de bancs, i s'anotará en el mateix seient (comptes dels grups VI i VII) les diferències de canvi i les despeses bancàries que hi hagi hagut.

3. Operacions extrapressupostàries

Les despeses i ingressos per compte d'altres institucions o entitats comptables segueixen una mecànica semblant, si bé en comptabilitat general l'anotació en comptes de càrregues i productes se substitueix per anotació en els comptes del Grup IV corresponents a aquestes institucions o entitats. Succeeix de manera anàloga amb les bestretes i préstecs al personal i el seu reemborsament, o amb les deduccions i pagaments per Seguretat Social dels agents, que donen lloc a les corresponents anotacions en comptes del Grup IV.

Els drets pressupostaris reconeguts i que no han donat lloc a una ordre d'ingrés (correccions IVA, PNB, recursos propis tradicionals en comptabilitat) donen lloc a anotació en compte del Grup IV, estats membres deutors.

Les despeses d'ingrés conegudes però pendents d'examen o aprovació de la documentació suport (delegacions, despeses i ingressos pendents d'imputació, etc.) o els relatius a entitats com l'Oficina de Publicacions o el Centre Comú d'Investigació amb la comptabilitat específica que s'integra a la comptabilitat de la Comissió, donen lloc a anotacions en comptes transitoris (Grup IV) a l'espera d'imputació definitiva (Grup VI i VII).

4. Operacions FEOGA i altres bestretes

Els pagaments FEOGA són els únics pagaments pressupostaris en els quals, d'acord amb el Reglament financer, es procedeix a una comptabilització de bestretes com a tals en comptes del Grup IV. En produir-se, d'altra banda, en aquests pagaments una conversió en ecus amb criteris diferents dels mantinguts per a la resta d'operacions, donen lloc a diferències de canvi i regularització específiques.

Els comptes del Grup IV es carreguen al lliurement de les bestretes, sobre la base de la informació proporcionada per la DGVI (agricultura) fonamentada en la informació i provisions subministrades pels organismes pagadors dels estats membres. Aquests comptes es regularitzen per les despeses declarades pels estats membres amb càrrec a comptes del Grup VI. A finals d'any el saldo dels comptes FEOGA (Grup IV) es reavalua prenent com a base la taxa de conversió ECU/moneda nacional a 31 de desembre.

Per a la resta de bestretes efectuades amb càrrec a crèdits operatius del pressupost (fons estructurals, ajut exterior, investigació i polítiques internes), la comptabilització es produeix no com a tals bestretes, sinó com a pagaments definitius, per la qual cosa no figuren com a actiu en el balanç. No obstant això, la informació introduïda en la comptabilitat pressupostària de despeses permetria annexar al balanç estats representatius dels pagaments realitzats per aquest concepte.

5. Inversions, adquisicions i préstecs

L'execució de crèdits pressupostaris de despesa dona lloc, com ja s'ha comentat, a anotacions en el Grup VI de comptabilitat general (càrregues) pels pagaments realitzats.

Les anotacions en el Grup II (immobilitzat) es produeixen només a final de l'exercici i tenint com a base una informació extracomptable: l'inventari i l'estat de situació d'operacions financeres emès per les direccions competents, si bé aquestes anotacions es produeixen amb la conciliació prèvia de la variació d'actius amb les despeses recollides en comptabilitat pressupostària per aquests conceptes. La contrapartida es produeix en el Grup I, finançament bàsic.

En el cas de préstecs concedits amb càrrec a emprèstits emesos, les anotacions es produeixen igualment a final d'exercici en els grups I (emprèstits) i II (préstecs) segons la informació sobre la situació d'aquestes operacions subministrada per la Direcció financera, si bé no hi ha, en aquest cas, cap mena d'anotació en comptes dels grups VI i VII, perquè aquestes operacions no tenen reflex pressupostari.

Un esquema igual, càrrec al Grup III amb abonament al Grup I, se segueix amb relació a les existències de subministraments i material, comptabilitzades a final d'exercici segons les dades de l'inventari d'existències valorades al preu de les últimes sortides.

7. ESTATS FINANCERS

Segons el Reglament financer, la Comissió estableix, com a molt tard, l'1 de maig de l'any $n + 1$, el balanç i el compte de gestió consolidat de les Comunitats per a l'any n . A aquest efecte les institucions transmeten a la Comissió les dades necessàries com a molt tard l'1 de març, i és la Comissió qui s'encarrega de les operacions de consolidació.

Els estats es transmeten la data indicada, 1 de maig, al Parlament, al Consell i al Tribunal de Comptes. Aquest emet un informe anual i una declaració sobre la fiabilitat dels comptes i regularitat de les operacions subjacents que transmet a l'autoritat pressupostària (Consell, Parlament) i a les institucions com a molt tard el 30 de novembre, juntament amb les respostes de les institucions obtingudes en el procediment contradictori tingut amb anterioritat.

Abans del 30 d'abril de l'any següent (any $n + 2$) el Parlament, sobre la base d'una recomanació del Consell establerta per majoria qualificada, decideix sobre la descàrrega de responsabilitat de la Comissió per l'execució del pressupost.

El compte de gestió segueix l'estructura del pressupost, i conté quadres específics relatius a ingressos, evolució de crèdits, despeses de l'exercici i despeses d'exercicis anteriors, als quals s'afegeix un annex comprensiu de les operacions de capital finançades amb emprèstits i de la gestió d'aquests.

El quadre d'ingressos comprèn l'execució del pressupost d'ingressos des dels crèdits (previsions) inicials fins als ingressos produïts, diferenciant els drets constatats en l'exercici dels constatats en exercicis anteriors, i incloent-hi els imports pendents de recaptació a final d'exercici i els drets anul·lats.

El quadre d'evolució de crèdits comprèn els crèdits inicials, les modificacions de crèdit, els crèdits definitius i els crèdits incorporats a l'exercici següent.

Els quadres de despeses presenten l'execució del pressupost de despeses de l'exercici, i dels crèdits incorporats de l'exercici anterior, des del compromís fins al pagament, l'anul·lació a final de l'exercici o la incorporació al pressupost de l'any següent. Tant aquests quadres com l'anterior diferencien els crèdits de compromís dels crèdits de pagament, pels crèdits dissociats.

El balanç consolidat distingeix per la seva banda, en l'actiu, valors immobilitzats (Grup II), valors d'explotació (Grup III), valors realitzables (Grup IV), comptes de tresoreria (Grup V) i comptes de regularització (Grup IV) i, en el passiu, capitals permanent (Grup I) incloent-hi el saldo de l'exercici, passiu a curt termini (Grup IV), comptes de tresoreria (Grup V) i comptes de regularització (Grup IV).

Ni el Reglament financer ni les modalitats d'execució disposen una estructura específica del balanç o documents annexos específics que s'hagin de presentar amb el balanç. Les modalitats d'execució tenen en compte, no obstant això, l'establiment d'estats suplementaris quan es consideri que el compte de gestió no conté tots els elements que permetin la concordança amb el balanç.

La Comissió ha utilitzat àmpliament aquesta possibilitat. Així, el compte de gestió s'acompanya de quadres que mostren com s'arriba a determinar el resultat d'execució del pressupost; la composició de les diferències de canvi que s'hagin produït, i, per a les institucions, l'ultrapassament dels crèdits incorporats per pagaments; l'antiguitat dels compromisos pendents de liquidació; el calendari previst per a aquesta liquidació i els pagaments realitzats amb càrrec a aquests mateixos pagaments i la seva evolució; així com el resultat de l'execució pressupostària de la contribució dels països de l'Associació Europea de Lliure Comerç membres de l'Espai Econòmic Europeu, que s'inclouen en els comptes.

De la seva banda, i com a documentació annexa al balanç, figura un detall, per a les institucions, de les immobilitzacions corporals, valors d'explotació i comptes de tresoreria, i dels deutes d'estats membres amb les Comunitats.

Els estats financers es completen amb un informe financer, un resum dels principis comptables aplicats, al qual ja ens hem referit anteriorment, notes al balanç explicatives del contingut i criteris de valoració utilitzats en les diferents partides, i estats dels compromisos acumulats a final d'exercici i no inclosos en el balanç, i de les obligacions, càrregues i títols de crèdits potencials.

Tot això conforma una documentació extensa i rica en informació que permet al lector (autoritat pressupostària) formar-se un criteri sobre les xifres de l'execució pressupostària, i sobre la situació de l'actiu i passiu de la Comunitat partint, això sí, del fet que la comptabilitat co-

munitària, i per tant els seus estats financers, segueix, bàsicament, el principi de caixa i no el de meritació.

CONCLUSIONS

La comptabilitat comunitària segueix les regles establertes en la normativa comunitària —Reglament financer i modalitats d'execució— que estan mancades fins avui d'un desenvolupament de la matèria adequat.

La Comunitat no ha establert ni desenvolupat fins avui principis de comptabilitat pública aplicables a la seva comptabilitat. La pràctica comptable seguida mostra problemes en relació amb determinats principis comptables d'acceptació general: entitat, uniformitat, prudència, meritació, imputació de la transacció, correlació entre ingressos i despeses per al càlcul del saldo de l'exercici.

La comptabilitat comunitària s'orienta, bàsicament, al seguiment de l'execució pressupostària i a la rendició de comptes, balanç i compte de gestió, a l'autoritat pressupostària.

La comptabilitat comunitària manté una separació entre la comptabilitat pressupostària i la comptabilitat general o de balanç. Únicament per aquesta última hi ha previst un pla comptable per partida doble.

L'esmentat pla comptable, així com les instruccions comptables existents (manual comptable), requeririen una adequada actualització, revisió, formalització i publicitat per a la seva plena operativitat.

El sistema d'informació comptable no pot definir-se avui com un sistema integrat. Diversos subsistemes interrelacions en cascada subsisteixen per al seguiment de les operacions corrents, mentre que per a altres operacions la base de la seva comptabilització a final d'exercici és extracomptable.

El balanç i els resultats de l'exercici, a causa del seguiment del principi de caixa, però també al sistema de càlcul seguit per a la determinació del saldo de l'exercici i a altres discordançes amb principis comptables d'acceptació general, no representen fidelment la realitat econòmica de l'actiu, passiu i resultats de les institucions.

No obstant això, el conjunt dels comptes anuals i la documentació annexa suposa una informació suficient, vàlida i de gran riquesa a l'efecte de la decisió que s'ha d'adoptar sobre la gestió de l'exercici per part de l'autoritat pressupostària, d'acord amb la normativa comunitària i els principis comptables seguits.

Els informes financers i de comptabilitat de l'administració local a Alemanya i l'Europa continental: canvis en curs en els principis i pràctiques

KLAUS LÜDER

Economista, Escola de Ciències de l'Administració de Speyer

1. MANERES D'ELABORAR INFORMES ECONÒMICS AMB CRITERI DE MERITACIÓ

1. A l'Europa continental, la comptabilitat governamental a tots els nivells es basa tradicionalment només en un criteri de caixa i té com a finalitat exclusiva l'avaluació de la gestió administrativa i la conformitat amb els pressupostos. El sistema de comptabilitat, per tant, es podria anomenar un «sistema de comptabilitat pressupostària». Els informes també són «pressupostaris»: proporcionen informació durant el període sobre les entrades i sortides de caixa en termes pressupostaris i al final del període sobre el balanç de caixa. A més de la informació pressupostària, generalment també se n'inclou de no pressupostària, com ara la quantitat de préstecs demanats, les inversions i els préstecs concedits. No hi ha, però, res fora del sistema de comptabilitat pressupostari i que es pugui anomenar un «sistema de comptabilitat financera».

2. A finals dels vuitanta i començaments dels noranta, l'increment en la pressió fiscal i les idees d'una «nova gestió pública» han provocat un debat sobre la utilitat de la comptabilitat pública amb criteri de caixa en un nombre cada cop més gran de països. «Les reformes del sector públic han creat la necessitat de portar els informes financers i de comptabilitat més enllà de les consideracions de caixa i d'incloure-hi informació sobre l'ús i la distribució del total dels recursos econòmics... D'això se'n desprèn la necessitat d'adoptar alguna mena de comptabilitat de meritació» (OECD 1993, p. 3). Mentrestant, molts països d'Europa, com ara Bèlgica, Finlàndia, França, Itàlia, Espanya i Suècia han promulgat una legislació que obliga les administracions locals a proporcionar informació financera amb criteri de meritació, o fins i tot a adoptar un sistema de comptabilitat amb criteri de meritació. Altres països, per exemple Alemanya, com a mínim han afegit una «clàusula d'experimentació» a les lleis pertinents, que permet a les administracions locals d'adoptar un sistema d'informes financers i de comptabilitat diferent al que marca la llei, amb finalitat experimental.

3. Per tant, la tendència bàsica en comptabilitat municipal és cap a uns informes financers i de comptabilitat completament basats en la meritació. No obstant això, els desenvolupaments en diferents països no són pas uniformes i s'hi pot observar un gran nombre de diferències.

Si mirem de classificar els enfocaments individuals els podem dividir en tres grups, que anomenaré respectivament l'enfocament italià, l'espanyol i el francès.

— **L'enfocament italià:** La legislació sobre la comptabilitat de les administracions locals que s'ha aprovat recentment a Itàlia (Decret n. 77/1995 i Llei n. 194/1996) estableix que les administracions locals han de proporcionar informació sobre els actius i passius, ingressos i despe-

ses a més de les dades pressupostàries sobre rebuts i desemborsaments. Sembla que el que passa a Itàlia és que el sistema de comptabilitat pressupostària amb criteri de caixa ha sofert relativament pocs canvis. Els informes financers amb criteri de meritació s'han introduït sense el requisit d'un sistema de comptabilitat amb criteri de meritació (vegeu Caperchione 1997, pp. 12-14). Dit d'una altra manera, el nou sistema italià d'informes financers, pressupostaris i de comptabilitat consisteix en:

- un sistema pressupostari amb criteri de caixa
- un sistema de comptabilitat (pressupostària) amb criteri de caixa, i
- un sistema d'informes financers amb criteri de meritació

Aquest enfocament també ha resultat molt popular als Estats Units i és típic de les reformes en la comptabilitat pública «encaminades a la transparència en la gestió administrativa». Com que la comptabilitat amb criteri de meritació no és estrictament necessària per complir amb la llei, es corre el risc, però, que no s'arribi a implementar mai» (Caperchione 1997, p. 13).

— **L'enfocament espanyol:** L'enfocament que es tria més sovint per introduir una comptabilitat amb criteri de meritació és mantenir el pressupost i la comptabilitat pressupostària amb criteri de caixa i crear un segon sistema de comptabilitat amb criteri de meritació: el sistema de comptabilitat financera. Segons l'enfocament espanyol, que fan servir també altres països europeus, com ara Bèlgica (Christians 1997, pp. 5-6) i Finlàndia (Näsi 1995, p. 18, Monsen 1996, p. 31), el sistema d'informes financers pressupostaris i de comptabilitat consisteix en:

- un sistema pressupostari amb criteri de caixa
- un sistema de comptabilitat (pressupostària) amb criteri de caixa
- un sistema de comptabilitat (financera) amb criteri de meritació, i
- un sistema d'informes financers amb criteri de meritació.

L'enfocament espanyol elimina el desavantatge principal de l'enfocament italià, és a dir, tenir un sistema d'informes financers amb criteri de meritació sense un sistema de comptabilitat amb criteri de meritació. No obstant això, la separació entre la comptabilitat pressupostària i financera i el sistema pressupostari amb criteri de caixa comporta de manera gairebé inevitable el predomini de la informació amb criteri de caixa sobre la basada en meritació, ja que «... els usuaris de la informació de comptabilitat acostumen a fer servir només la informació pressupostària en comptes de les dades patrimonials o econòmiques» (Vela 1996, p. 221).

— **L'enfocament francès:** Representa l'esforç més conseqüent i complet d'adoptar una comptabilitat de meritació a l'administració (local). Significa un canvi cap al sistema amb criteri de meritació no tan sols dels informes financers i de comptabilitat sinó també dels pressupostaris. Per conseqüent, ja no cal tenir dos sistemes de comptabilitat diferents: n'hi ha prou amb un, amb criteri de meritació. Es pot fer servir com a sistema de comptabilitat pressupostària ja que el pressupost també té criteri de meritació i alhora proporciona les dades necessàries per als informes financers de meritació.

En el sector de l'administració local, França ha implementat una variant d'aquest sistema (Mariel 1997),¹ i Alemanya n'està experimentant una altra. La meva previsió per a Alemanya és que si hi ha un canvi en el sistema actual d'informes financers, pressupostaris i de comptabilitat, serà cap a un sistema únic d'informes financers, pressupostaris i de comptabilitat amb criteri de meritació.

2. PRINCIPIS

4. Un criteri de meritació completa de la comptabilitat informa sobre els recursos econòmics governamentals i els canvis que sofreixen. «El model d'informes ...es basa en la preparació d'un ...balanç, un compte d'ingressos i despeses i un estat d'entrades i sortides... de caixa» (IFAC 1993, P. 9). La diferència entre un sistema de comptabilitat amb criteri de caixa i un amb criteri de meritació no és que el segon substitueixi les dades sobre l'efectiu per informació sobre no efectiu. La comptabilitat de meritació proporciona dades sobre actiu, passiu, ingressos i despeses a més de la informació sobre rebuts i desemborsaments. Quina és la necessitat d'aquesta informació addicional?

Els recursos financers, materials i humans són tan escassos en l'administració pública com en d'altres organitzacions. Per tant, el govern els ha de fer servir eficientment. Una gestió eficient dels recursos públics requereix informació sobre els recursos disponibles i sobre l'ús que se'n fa per produir bens i serveis. Un sistema de comptabilitat amb criteri de meritació proporciona aquesta informació. Per consegüent, una gestió governamental eficient requereix una comptabilitat de meritació.

A més, la informació sobre els recursos disponibles i els recursos consumits no es necessita tan sols amb finalitats de gestió. També cal proporcionar la informació que necessiten els polítics i els ciutadans per tal de poder tenir en compte el principi del capital propi a llarg termini, intergeneracional o pluritemporal, a l'hora de prendre decisions. Aquest principi estipula que cada generació ha de compensar els recursos que l'administració ha consumit per produir béns i serveis per als membres d'aquesta generació.

Un tercer motiu per introduir la comptabilitat de meritació, especialment en administracions locals, és la segmentació d'aquests governs en un sector central que duu a terme activitats de tipus governamental i un sector perifèric que consisteix en entitats que duen a terme activitats comercials. El sistema de comptabilitat tradicional del sector central segueix el criteri de caixa, mentre que les entitats del sector perifèric fan servir comptabilitat comercial amb criteri de meritació. L'ús de dos (o més) sistemes de comptabilitat amb criteris diferents en una sola administració impossibilita la consolidació de la informació i, per tant, la valoració de la posició financera global de l'administració i els canvis que s'hi produeixen. La solució d'aquest problema és canviar el sistema de comptabilitat del sector central per un sistema amb criteri de meritació.

5. El canvi a la comptabilitat de meritació en l'administració (local) presenta la qüestió de si els GAAP elaborats per als informes financers i de comptabilitat de les entitats comercials (BS-GAAP) també són adients per aplicar-los a la comptabilitat del sector públic o si s'hauria de desenvolupar un conjunt específic de GAAP per al sector públic (PS-GAAP).

Per tal de respondre a aquesta qüestió, convindria distingir entre els principis del marc de treball i els principis (de concepte) del sistema (Baetge 1990, col. 1818). Els principis del marc de treball, com ara els principis de precisió, claredat, completesa, materialitat i comparabilitat responen als requeriments bàsics dels informes financers i de comptabilitat. Per tant, són independents del sistema (de comptabilitat) i s'apliquen a qualsevol sistema de comptabilitat, tingui el criteri de comptabilitat que tingui (Lüder et al. 1991, p. 34).

Els anomenats principis del sistema, en canvi, són els que defineix un sistema de comptabilitat. Com a mínim, aquesta definició requereix decisions

- sobre el criteri de la comptabilitat i el focus de mesurament
- sobre el reconeixement de passius i actius (principis de reconeixement) i
- sobre la valoració d'actius i passius (principis de valoració).

Com que entre un criteri de comptabilitat específic i un conjunt específic de principis de reconeixement i valoració no existeixen relacions que no tinguin cap mena d'ambigüitat, tampoc no existeix un sol sistema de comptabilitat basat en la meritació sinó diverses variants

del sistema. Atesa aquesta diversitat de sistemes de comptabilitat (comercial) amb criteri de meritació, per tal de decidir si els BS-GAAP poden aplicar-se al sector públic s'hauria de valorar un sistema de comptabilitat comercial específic.

Pel que fa a Alemanya, la meua conclusió és que no és recomanable aplicar els principis de reconeixement i valoració del sector comercial a la comptabilitat del sector públic sense modificar-los, ja que en part no són apropiats i a més són incomplets. Com a mínim, els GAAP del sector comercial s'haurien de complementar i adaptar-los a les necessitats de la comptabilitat del sector públic.

L'establiment d'organismes nacionals i internacionals per a la creació d'estàndards, com ara l'US-GASB, el CD-PSAAB i l'IFAC-PSC, que es dediquen exclusivament a la comptabilitat del sector públic, dóna suport a la posició adoptada a Alemanya i indica que hi ha una necessitat més estesa d'establir PS-GAAP.

El desenvolupament dels GAAP del sector públic no s'hauria de limitar als informes financers i de comptabilitat. Els pressupostos també s'haurien de tenir en consideració. Són una part indispensable del sistema: els pressupostos i la comptabilitat han de ser compatibles, cosa que vol dir que una administració que fa servir una comptabilitat amb criteri de meritació necessita un pressupost que també tingui un criteri de meritació. Altrament, l'experiència ha demostrat que les dades de comptabilitat que no segueixen un criteri de caixa no arriben mai a tenir cap transcendència en les decisions polítiques i l'actuació administrativa.

3. EXPERIMENTACIÓ SOBRE INFORMES FINANCERS I DE COMPTABILITAT MUNICIPALS AMB CRITERI DE MERITACIÓ: L'ENFOCAMENT SPEYER PER A LA COMPTABILITAT MUNICIPAL APLICAT A LA CIUTAT DE WIESLOCH

6. El sistema d'informes financers i de comptabilitat que els municipis alemanys fan servir tradicionalment i que la llei els exigeix segueix un criteri de caixa o un criteri de caixa modificat. A causa de la creixent pressió fiscal durant els últims cinc anys cada vegada més administracions locals han començat a desenvolupar sistemes de comptabilitat que van més enllà dels requeriments legals. Estan establint sistemes de comptabilitat de costos i avançant de manera lenta però contínua cap a una comptabilitat de meritació (procés innovador d'autogeneració). Els estats alemanys han donat suport a aquestes iniciatives mitjançant la introducció de «clàusules d'experimentació» a les lleis nacionals, les quals permeten que els municipis es desviïn en certes condicions de les provisions en matèria de comptabilitat de les lleis. L'estat de Baden-Württemberg encara ha anat més lluny i ha encarregat a l'Escola de Ciències de l'Administració de Speyer que dugui a terme un projecte pilot a la ciutat de Wiesloch. Wiesloch és un municipi de 30.000 habitants, uns quants quilòmetres al sud de Heidelberg, amb un nombre considerable d'entitats relativament independents en el sector perifèric.

L'objecte del projecte era

- elaborar la base conceptual per a la comptabilitat de meritació en les administracions locals, i incloure-hi un esquema de comptes aplicable en general,
- adaptar els programes informàtics comercials estàndard a les necessitats del nou sistema de comptabilitat,
- provar durant mig any el nou sistema de comptabilitat paral·lelament amb l'antic, per tal de demostrar-ne el funcionament
- elaborar estats financers per a l'administració central i consolidar-los amb els estats financers de les entitats perifèriques al final del període de prova
- desenvolupar el concepte de comptabilitat de meritació per a l'administració local, i per últim,
- recomanar les esmenes legals necessàries per a la aplicació rutinària del nou sistema.

El projecte va començar l'1 d'octubre de 1994 i va finalitzar el 30 de juny de 1997. El període de prova va consistir en els sis mesos abans del 30 de juny de 1996, però l'ajuntament encara està fent servir el nou sistema a més de l'antic. Té la intenció de substituir l'actual sistema de comptabilitat amb criteri de caixa pel sistema de meritació l'any 1998 o el 1999, segons el temps que es trigui a solucionar els problemes que presenten els programes informàtics de tractament de dades.

7. El criteri de la comptabilitat en el nou sistema de comptabilitat municipal (NMA) és de meritació total, és a dir que «les conseqüències financeres de les transaccions i els esdeveniments (es reconeixen) durant el període en què es produeixen tant si s'ha rebut o s'ha pagat alguna quantitat en efectiu com si no» (IFAC-PSC 1993). El focus de mesurament són els recursos econòmics, la seva estructura, els canvis que s'hi produeixen i les transaccions i esdeveniments que provoquen els canvis. Tenint en compte aquest criteri de la comptabilitat i el focus de mesurament, el sistema de comptabilitat s'especifica a més a més per una sèrie de principis de reconeixement i valoració:

— El compte d'actius i passius conté tots els actius dels quals el govern és el posseïdor legal o econòmic (és a dir, els actius controlats pel govern), si el potencial de servei o el benefici econòmic futur es pot identificar i mesurar. Els actius comprenen actius financers que inclouen ingressos de transferència (no intercanviables) a cobrar, actius intangibles, i actius materials que inclouen actius de patrimoni i infraestructura. Per tal de mesurar els actius consumits durant un període de temps, el requeriment mínim és el reconeixement de tot el capital consumible, a més dels actius financers i els inventaris.

— El compte d'actius i passius conté tots els passius d'una administració que es poden mesurar amb prou fiabilitat. Els passius comprenen tots els préstecs i efectes a pagar, que inclouen efectes de transferència (no intercanviables) a pagar, i tots els tipus de passius acreditats a condició que se'n pugui estimar la quantitat de manera fiable.

— Els actius es divideixen en actius realitzables i actius del govern (irrealitzables). Els actius realitzables són recursos financers i actius materials que es poden convertir en recursos financers a curt termini. Els actius del govern es valoren al cost d'adquisició i se'ls resta l'amortització. Els actius realitzables es valoren segons el valor realitzable, és a dir, segons el valor actual de venda (estimat).

— Es reconeix una provisió per a obligacions de pensions sense fons en el valor actual d'aquestes obligacions. És el valor actual estimat dels pagaments de pensions futurs, per als beneficiaris que hi tenen dret actualment. El càlcul del valor actual requereix una sèrie d'assumpcions: per exemple, l'edat de jubilació i la mitjana d'esperança de vida.

8. El model d'informes del nou sistema de comptabilitat municipal (NMA) consta de tres parts, és a dir, el balanç, el compte d'ingressos i despeses i l'estat d'entrades i sortides de caixa. Per explicar-ho més clarament, ens referirem als estats financers del període de prova dels sis mesos abans del 30 de juny de 1996.

— Compte d'ingressos i despeses per als darrers sis mesos, fins al 30 de juny de 1996 (vegeu l'apèndix 2)

Les mesures clau del compte d'ingressos i despeses són el resultat ordinari (ingressos ordinaris menys despeses ordinàries), el resultat extraordinari realitzat (ingressos extraordinaris menys despeses extraordinàries) i el resultat extraordinari no realitzat (balanç de la valoració). El resultat ordinari s'ha de presentar per separat perquè ha de quadrar. El balanç de valoració conté despeses i ingressos no realitzats de la revaloració i devaluació d'actius irrealitzables. S'ha de tractar per separat perquè el superàvit de valoració no hauria de compensar el dèficit del resultat ordinari. En canvi, un superàvit de valoració incrementa la reserva de revaloració, mentre que un dèficit la disminueix. Si no hi ha reserva de revaloració quan es produeix un dèficit de valoració, es carrega el dèficit al capital propi bàsic.

— Balanç dels actius i passius el 30 de juny de 1996 (vegeu l'apèndix 1)

Les mesures clau del balanç d'actius i passius són els «actius realitzables nets» i la «posició neta». Els actius realitzables nets són la diferència entre el total d'actius realitzables i el total de passius. Si els actius realitzables nets són positius, els actius realitzables estan disponibles per a operacions futures i el total d'actius del govern (irrealitzables) estan completament finançats gràcies als recursos propis. Si la quantitat d'actius realitzables nets és negativa (també anomenada «deute net»), tots els actius realitzables i una part almenys dels actius del govern estan finançats pels passius i «els ingressos futurs han de cobrir els efectes posteriors a la transacció (IFAC-PSC 1993, p. 22).

La posició neta és la diferència entre el total d'actius i el total de passius. Una quantitat positiva significa que s'han acumulat recursos propis i que estan disponibles per a futures operacions. Si la quantitat és negativa, els recursos propis ja s'han consumit. Això seria una conseqüència de tenir durant un període llarg un balanç negatiu dels actius i passius.

Hi ha unes quantes dades del balanç dels actius i passius de la ciutat de Wiesloch que podrien resultar especialment interessants:

- Les provisions per a pensions representen un 30 % dels passius locals,
- Un 60% del total d'actius del govern són actius comunitaris,
- Més d'un terç del total d'actius (36 %) són actius realitzables i aproximadament el mateix percentatge d'actius realitzables són actius materials.

— Estat d'entrades i sortides de caixa per als sis mesos abans del 30 de juny de 1996 (vegeu l'apèndix 3)

Una característica del nou sistema de comptabilitat municipal és que l'estat d'entrades i sortides de caixa no prové de dos balanços i d'un compte d'ingressos i despeses.

Com a part integrant del sistema de comptabilitat, és un compte originari, com el compte d'ingressos i despeses. L'estat d'entrades i sortides de caixa es vincula al compte de caixa en el balanç mitjançant una comptabilitat per partida doble, de la mateixa manera que el balanç d'ingressos i despeses explica el canvi en capital propi (posició neta).

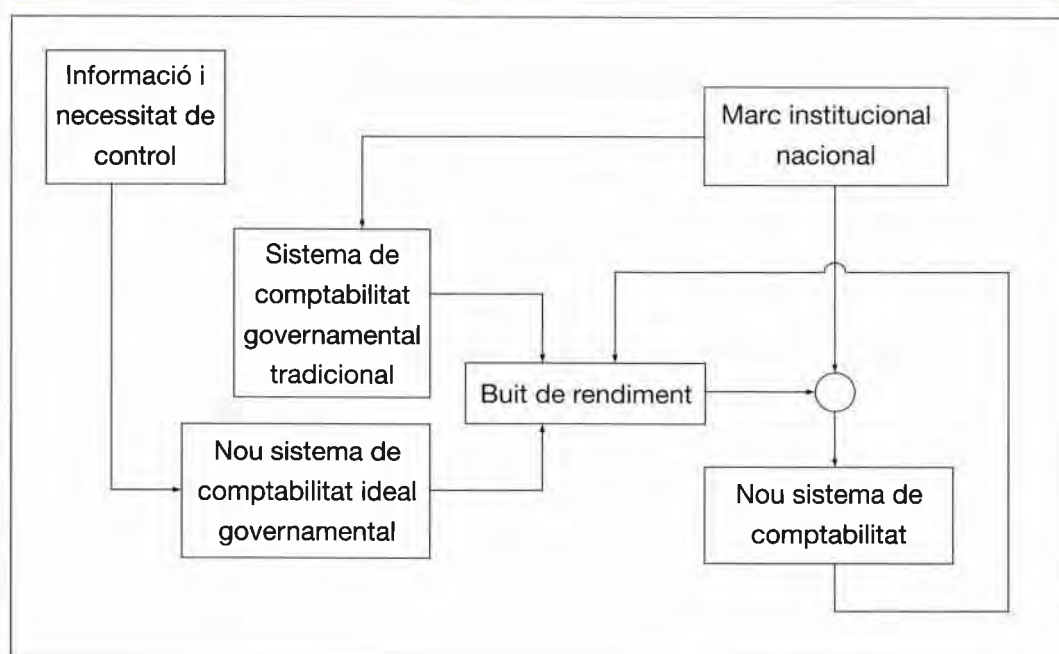
Les mesures clau de l'estat d'entrades i sortides de caixa són el «net de l'entrada i sortida de caixa a través d'operacions», l'estat d'entrades i sortides de caixa a través d'operacions i inversions i el «canvi en les reserves monetàries i d'efectiu». El net de l'entrada i sortida de caixa a través d'operacions és la diferència entre els rebuts i els desemborsament d'operacions. La quantitat representa els recursos monetaris propis disponibles per a inversions i transaccions financeres a llarg termini. Si el net de les entrades i sortides de caixa a través d'operacions excedeix el total de les inversions, totes les activitats d'inversió es poden finançar amb recursos propis. El canvi en reserves monetàries i d'efectiu mostra si durant el període de comptabilitat s'han acumulat o reduït.

4. PERSPECTIVES DE FUTUR SOBRE EL DESENVOLUPAMENT DE LA COMPTABILITAT A L'ADMINISTRACIÓ LOCAL A ALEMANYA I EUROPA

9. El resultat de les reformes en comptabilitat pública i la duració dels processos de reforma depèn d'una sèrie de factors i relacions, que s'han mirat de resumir en un «model de procés de reforma» (vegeu la figura 1).

Pel que fa a l'administració local, sembla que hi hagi un benentès mutu que «el nou sistema ideal de comptabilitat» és un sistema amb criteri de meritació. Per consegüent, el canvi d'un sistema amb criteri de caixa a un amb criteri de meritació té moltes possibilitats de continuar endavant. Això no vol dir, és clar, que en un futur tots els països europeus tindran el mateix sistema de comptabilitat pública local. És més probable que el resultat del procés de reforma siguin versions diferents, fins i tot en un mateix país, del sistema de comptabilitat amb criteri de meritació.

FIGURA 1



Reform Process Model

10. A Alemanya, un obstacle significatiu per a la implementació d'una comptabilitat pública municipal amb criteris de meritació és el marc legal uniforme per a la comptabilitat pública a tots els nivells de govern: federal, estatal i local. Per introduir la comptabilitat amb criteri de meritació com a sistema rutinari és necessari abandonar la base legal comuna o bé arribar a un consens del govern federal i dels governs dels setze estats per esmenar les lleis pressupostàries i de comptabilitat, de manera que les administracions puguin triar la comptabilitat de meritació, almenys com una de les opcions. Tot i aquests obstacles, crec que s'arribarà a aquesta segona situació.

Bibliografia

- BAETGE, J. (1990): Principles of Proper Book-keeping and Accounting, dins: Grochla, E. et al. (eds.), *Handbook of German Business Management*, Stuttgart, col. 1815
- CAPERCHIONE, E., (1997): Expected and Unexpected Effects of the 1995 Reform of Local Government Accounting in Italy, Comunicació presentada al 6è Congrés del CIGAR, Milà, juny.
- CHRISTIAENS, J. (1997): Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Study of the Outcomes, Comunicació presentada al 6è Congrés de la CIGAR, Milà, juny.
- LÜDER, K. et al. (1991): Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme - Konzeptionelle Grundlagen für das staatliche Rechnungswesen mit besonderer Berücksichtigung der Bundesrepublik Deutschland, Speyerer Forschungsberichte n. 97, Speyer.
- MARIEL, P.-L. (1997): Modernization of the Budgetary and Accounting System of French Communes, Comunicació presentada al 6è Congrés de la CIGAR, Milà, juny
- MONSEN, N. (1997): Local Government Accounting in Finland and Norway and Some Ideas of Using a Linguistic Approach in Comparing Accounting Systems, dins: Lüder, K. et al., *Recent Developments in Comparative International Accounting Research*, Speyerer Forschungsberichte n. 159, Speyer.
- NASI, S. (1995): Financial Reporting in the Public Sector: The Development of Local Authority Accounting and Accountability in Finland from the 1920s to the Present, Comunicació presentada al 18è Congrés de la EAA, Birmingham, maig.
- OECD (1993): Accounting for What?: The Value of Accrual Accounting to the Public Sector, Occasional Papers on Public Management, París.
- VELA, J. M. (1996): Latest Developments in Local Government Accounting in Spain, dins FAM 12, 3, p. 205

APÈNDIX 1
BALANÇ DELS ACTIUS I PASSIUS EL 30 DE JUNY DE 1996

Milers de DM	NOTA	30-06-1996	31-12-1995
Préstecs demanats	(1)	38.372,8	38.739,2
Efectes de transferència a pagar	(2)	3.004,8	78,1
Comptes a pagar	(3)	931,0	2.449,7
Altres efectes a pagar i acreditaments	(4)	477,6	754,9
Provisions per a pensions	(5)	18.149,7	18.050,1
Altres provisions	(6)	392,6	0,0
Total de passius		61.328,5	60.072,0
Actius materials realitzables	(7)	32.799,4	33.676,8
Inversions i préstecs concedits	(8)	26.067,7	28.129,6
Ingressos de transferència a cobrar	(9)	4.294,1	2.641,0
Comptes a cobrar	(10)	3.837,5	3.637,5
Altres efectes a cobrar	(11)	514,4	2.401,7
Reserves d'efectiu i monetàries	(12)	21.955,4	14.627,9
Total d'actius realitzables		89.468,5	85.114,4
Actius realitzables nets		28.140,0	25.042,4
Actius de capital ordinaris	(14)	60.781,6	60.560,2
Actius comunitaris	(14)	76.140,6	78.106,3
Inventaris	(15)	157,5	157,5
Inversions	(16)	21.783,3	21.593,8
Total d'actius del govern		158.863,0	160.417,8
Ingressos diferits derivats de préstecs de capital	(18)	51.874,7	52.920,4
Altres ingressos diferits	(17)	1.671,4	17,9
Total d'ingressos diferits		53.546,1	52.938,3
Capital propi bàsic	(19)	130.877,4	131.381,7
Reserves	(19)	2.579,5	1.140,2
Posició neta		133.456,9	132.521,9
Passius contingents	(22)		10.348,8

APÈNDIX 2
COMPTE D'INGRESSOS I DESPESES PER ALS DARRERS SIS MESOS, FINS AL 30 DE JUNY DE 1996

Milers de DM	NOTA	SIS MESOS ABANS DEL 30 DE JUNY DE 1996
Impostos	(23)	30.327,7
Subvencions	(24)	4.044,9
Altres ingressos de transferència	(25)	647,8
Quotes, multes i d'altres ingressos similars	(26)	7.509,6
Venda de béns i serveis	(27)	595,6
Rendes d'inversions	(28)	435,8
Altres ingressos		78,4
Total d'ingressos ordinaris		43.639,8
Despeses de personal	(30)	6.080,4
Despeses de pensions	(31)	856,6
Béns i serveis	(32)	8.256,3
Amortització		3.526,1
Despeses financeres		1.318,4
Despeses de transferència	(33)	22.478,3
Total de despeses ordinàries		42.516,1
Ingressos ordinaris menys despeses ordinàries		1.123,7
Ingressos extraordinaris realitzats	(34)	315,7
Ingressos extraordinaris realitzats menys despeses		315,7
Balanç de valoració	(35)	-504,4
Balanç (semestral) anual d'ingressos i despeses	(19)	935,0

APÈNDIX 3

ESTAT D'ENTRADES I SORTIDES DE CAIXA PER ALS SIS MESOS ABANS DEL 30 DE JUNY DE 1996

Milers de DM	NOTA	SIS MESOS ABANS DEL 30 DE JUNY DE 1996
Rebuts de l'operativa ordinària i disminució d'efectes a cobrar		+ 46.528,0
Desemborsaments de l'operativa ordinària i augment d'efectes a pagar		-38.210,2
Rebuts de l'operativa extraordinària		+ 283,8
Net de les entrades i sortides de caixa a través d'operacions	(36)	+ 8.601,6
Préstecs rebuts per a inversió de capital		+ 292,8
Rebuts de les vendes d'actius de capital		+ 1.581,3
Rebuts de la venda d'inversions i de l'amortització de préstecs		+ 71,3
Inversions de capital		-2.564,2
Inversions i préstecs concedits		-248,5
Net de les entrades i sortides de caixa a través d'operacions i activitats d'inversió		+ 7.734,3
Pagament de préstecs	(37)	-406,8
Canvi de reserves monetàries i d'efectiu		+ 7.327,5
Increment de les reserves monetàries		-3.939,0
Canvi en el balanç de caixa	(38)	+ 3.388,5

La comptabilitat pública a les administracions locals mitjanes i petites

JOSEP ABELLA

Economista, Interventor General de l'Ajuntament de Pineda de Mar

Les Administracions Públiques, i entre elles les locals, han portat una comptabilitat de les seves finances des dels primers moments de la seva creació, malgrat que actualment pugui semblar que el control de les economies locals sigui un fet relativament nou.

Els canvis que s'han produït els darrers anys en la normativa reguladora de les finances locals han posat en un primer terme la seva importància i la necessitat de conèixer com es porta la comptabilitat i quina és la situació econòmicofinancera de les nostres administracions locals.

Aquest article pretén donar una visió personal de quina és la situació actual de la comptabilitat pública local, i se centra bàsicament en la de les administracions mitjanes i petites.

EL PLA GENERAL DE COMPTABILITAT PÚBLICA

Per conèixer com es troba actualment la Comptabilitat pública local és important retrocedir una mica en el temps i examinar l'evolució d'aquesta els darrers anys. Durant quasi quaranta anys, les Administracions locals han regulat la seva comptabilitat mitjançant la Instrucció de Comptabilitat de l'any 1952, en vigor fins a l'aprovació de les recents Instruccions de Comptabilitat per a l'Administració Local de 1990.

Com es pot observar, han estat, fins fa poc, quaranta anys amb un mateix sistema comptable, un temps més que suficient per consolidar-se, donar-se a conèixer i fer-se entenedor per als professionals de la matèria.

Les Instruccions de 1990, una per a les administracions de més de 5.000 habitants i l'altra per a les de menys de 5.000 habitants, han significat una petita revolució en la comptabilitat local, tant pel fet de trencar amb molts anys d'una manera de treballar com pel fet que han incorporat canvis conceptuals importants.

Les noves instruccions varen iniciar el seu període d'aplicació al gener de 1992, és a dir, fa poc més de cinc anys; però malgrat que pugui semblar un temps més que suficient per oblidar-se de la situació anterior, considero necessari repassar breument quina era la comptabilitat anterior, ja que això ens permetrà valorar millor l'aplicació pràctica de la «nova comptabilitat pública local».

De manera molt simplificada podríem dir que la Instrucció de 1952 obligava les administracions locals a portar un control de l'execució dels pressupostos («comptabilitat pressupostària»), un control d'algunes magnituds monetàries o financeres no pressupostàries (valors independents i auxiliars del pressupost) i un control de la situació patrimonial (compte de patrimoni).

Com es pot veure, i en contra del que pugui pensar molta gent novvinguda a aquests temes, la «comptabilitat de 1952» no solament se centrava en el pressupost (no gastar més del previst i controlar la realització dels ingressos), sinó que anava més enllà amb un control exhaustiu de la tresoreria, ja fos derivada de l'execució del pressupost com d'altres moviments financers, i acabava amb un important control del patrimoni municipal i de les seves variacions anuals, mit-

jançant un document molt important i menyspreat en el seu moment com era el Compte de Patrimoni.

Els professionals que portaven uns quants anys dins l'administració local tenien unes eines importants i que permetien un bon coneixement de la situació econòmica, financera i patrimonial de les nostres administracions. Per què ha estat tan necessari el canvi a una «nova comptabilitat»?

En primer lloc vull dir que, personalment, sóc un defensor de les noves Instruccions de Comptabilitat, però crec que cal valorar-les pels seus propis mèrits i no per un menyspreu al sistema anterior.

El principal problema de la Comptabilitat de 1952 no era el seu disseny, sinó la manera d'entendre-la, aplicar-la i valorar-la. Amb tota la informació que podia proporcionar una comptabilitat ben portada podíem conèixer amb un elevat nivell d'exactitud la situació de l'entitat local:

— Amb la «comptabilitat pressupostària» podíem conèixer amb detall l'execució del pressupost, tant pel que fa a les despeses com als ingressos. (La implantació de les fases d'execució del pressupost, posterior a la Instrucció de 1952, podia incorporar-se perfectament a la comptabilitat sense cap dificultat, com varen fer en el seu moment moltes administracions).

— Amb els «valors independents i auxiliars del pressupost» es podien controlar els moviments de la tresoreria que no passaven a través del pressupost. (Si be les «rúbriques» o «conceptes no pressupostaris» només podien ser inicialment creditors, moltes administracions varen fer una interpretació àmplia de la Instrucció i varen incorporar les «rúbriques» deutores).

— Amb el «Compte de Patrimoni» es podia conèixer perfectament quin era el patrimoni de l'administració local, amb detall de tots els béns i drets, així com les seves modificacions al llarg de l'exercici. Cal destacar que dins del concepte de «Patrimoni» s'incorporava, en la terminologia actual, tot l'actiu fix i bona part del passiu fix.

Tornant a insistir en la pregunta, si teníem tota aquesta informació, per què s'ha donat una imatge tan negativa de l'anterior comptabilitat i la necessitat imperiosa de la seva substitució? Probablement, perquè no s'havia tret tot el suc possible de la informació disponible, ni moltes administracions (principalment les mitjanes i petites) tenien la seva comptabilitat al dia, és a dir, completa amb tots els apartats que hem vist actualitzats i amb correcció.

Tot això no vol dir, al meu entendre, que no fos convenient fer un nou plantejament de cap a on havia d'anar la comptabilitat pública i fer tot un seguit de variacions que permetessin millorar-ne la situació.

La nova comptabilitat de les administracions públiques locals s'implementa a partir del dia 1 de gener de 1992, però té el seu origen quasi deu anys abans, quan des de l'Administració de l'Estat (Intervenció General de l'Estat) es comença a treballar amb una nova comptabilitat pública.

L'Estat implementa un nou Pla General de Comptabilitat Pública a partir de l'any 1986, després de dos anys de proves pilot, i posteriorment s'inicien en el nou Pla altres administracions com els Organismes Autònoms de l'Estat, la Seguretat Social i finalment les Administracions Locals.

Les Instruccions de Comptabilitat per a l'Administració Local, aprovades al 1990, són una adaptació del Pla General de Comptabilitat Pública, aprovat al 1983 i modificat posteriorment el 1989, a les peculiaritats de les administracions locals.

Per poder conèixer quines són les grans novetats de la nova comptabilitat cal que examinem amb un cert detall quina era la voluntat del legislador en el moment d'aprovar el nou Pla General de Comptabilitat (1983), que va quedar explicada en la Introducció del referit Pla.

En primer lloc es parla de la necessitat de modificar la Llei d'Administració i Comptabilitat (de l'Estat) que datava de l'any 1911 i que era «l'instrument per al control de legalitat pres-

supostària i de la seva tresoreria» per aconseguir ampliar aquesta funció de control amb una potenciació de la informació, i també la normalització comptable de tot el sector públic.

Aquests fins queden plasmats clarament en les característiques i objectius que el mateix Pla recull en la seva Introducció, que ressalten la importància que el nou Pla serà per a tot el sector públic, sense excepcions i igual per a tots, així com la importància que cal donar a la informació que oferirà el nou Pla, una informació dirigida a l'interior de les administracions com a l'exterior; cal insistir en la importància d'aquest apartat ja que es pretén que la comptabilitat sigui una font d'informació general i fàcilment accessible a tots els ciutadans.

Com a element bàsic del nou Pla, i que crec que mereix un tractament especial, destaca la voluntat expressada pel propi Pla i sobre la qual es basa de semblar-se el màxim possible al Pla General de Comptabilitat del sector privat. El model que agafa el legislador en el moment de preparar una nova comptabilitat per a les administracions és precisament el de l'empresa privada.

El fet que les empreses privades hagin funcionat i s'hagin desenvolupat al llarg dels anys basant-se en una comptabilitat per partida doble, amb més de 400 anys d'història, era indicatiu de la bondat del sistema i semblava adient ajustar el sistema públic al privat. D'aquesta manera també s'aconseguia apropar la comptabilitat pública al carrer (exterior) en tenir la mateixa estructura que la de les empreses privades.

Així doncs, el canvi fonamental, al meu entendre, és el passar d'una comptabilitat d'anotació única a una comptabilitat de partida doble (doble anotació). A partir d'aquí sembla clar pel legislador que cal adaptar-se al màxim a l'esquema d'aquesta partida doble, i així es copiaran tant els principals llibres de comptabilitat com els principals comptes anuals. Es parlarà per primer cop en l'Administració del Llibre Diari General d'operacions i del Llibre Major de Comptes, així com dels Comptes: Balanç de Situació, Compte de Resultats i Quadre d'Estat i Origen d'Aplicació de Fons. Totes les administracions públiques tindran els mateixos llibres i comptes que una empresa privada.

En aquest punt apareix una dificultat: aquest sistema «privat» no permet mantenir una funció primordial en la comptabilitat de les administracions públiques, que és el control de l'execució del pressupost, figura aliena (o no regulada) a l'àmbit privat. La solució es troba en la creació de nous llibres i comptes que permetin el seguiment pressupostari (Diari d'operacions del Pressupost de Despeses; Major de Conceptes del Pressupost de Despeses i del Pressupost d'Ingressos).

Personalment, opino que tot el procés va ser en línies generals correcte i que l'opció escollida era bàsicament bona; el resultat va ser clarament positiu però cal valorar també la seva implantació i el seu funcionament.

El primer subsector que va implantar la nova comptabilitat va ser l'Estat. Malgrat la seva complexitat, aquesta tasca tenia uns avantatges importants: era una única administració (immensa, però una sola), clarament jerarquitzada, i que va aprofitar la implantació del nou Pla per informatitzar totalment els procediments comptables (estem a l'any 1984); aquests elements varen permetre, després de dos anys de durs treballs, posar en marxa el gener de 1986 la nova comptabilitat pública de l'Estat amb un resultat bastant positiu.

Posteriorment varen seguir els Organismes Autònoms i la Seguretat Social, amb adaptacions específiques del Pla General, però amb una problemàtica i situació de partida similar a la de l'Estat.

Si tenim en compte que les Comunitats Autònomes tenien llibertat per a la implantació del Pla, només quedaven per incorporar al nou sistema les Administracions Locals.

Com ja s'ha dit, la nova comptabilitat de les Administracions Locals queda regulada per les Instruccions de 1990, que es posen en aplicació el gener de 1992. Però abans d'entrar en aquestes i la seva problemàtica, cal fer esment que l'any 1990 ja s'havia produït una important modificació del Pla General de Comptabilitat «privada», que no s'havia tingut en compte en la preparació de les Instruccions. (S'aproven unes Instruccions basades en un Pla «vell»).

PROBLEMÀTICA DE LA IMPLEMENTACIÓ DE LES ADMINISTRACIONS LOCALS

En el moment previ a l'adaptació del Pla General de Comptabilitat Pública a les administracions locals, el legislador era bastant conscient que aplicar un nou Pla a vuit mil administracions no era el mateix que aplicar-lo a l'Estat i a la Seguretat Social, però no ho va ser suficientment, o almenys només ho va ser en part.

Per introduir la nova comptabilitat calia tenir present dos factors bàsics:

- 1) Fer una bona adaptació del Pla a les peculiaritats i necessitats de les administracions locals.
- 2) Saber fer arribar als professionals de les administracions locals què era, per a què servia i com s'havia d'operar amb la nova comptabilitat.

Pel que fa al primer aspecte, els resultats no van tenir gaire èxit. Més endavant m'estendré en una valoració d'aquest apartat, però es pot dir de bones a primeres que les Instruccions van sortir massa «grans» per a les administracions locals, o almenys per a les mitjanes i petites (que són la gran majoria).

Pel que fa al segon aspecte, va existir una gran preocupació per donar una bona sortida al teòric problema i es va fer un gran esforç per satisfer les enormes necessitats de coneixements dels professionals, però el resultat encara va ser més frustrant que en el primer aspecte.

L'aprovació l'any 1990 de les Instruccions va venir acompanyada d'una important campanya d'explicació i formació destinada al personal de les administracions locals. Des de feia més de sis anys, tothom coneixia el nou Pla, i que un dia o altre s'havia d'acabar aplicant també a l'àmbit local, però la majoria de professionals van preferir esperar o pensar que aquella cosa estranya que havien aprovat a «Madrid» no s'aplicaria mai als seus municipis, i conseqüentment no va existir un especial interès davant d'aquella novetat. Cal dir, en defensa de molts d'aquests professionals (principalment secretaris/interventors), que les seves obligacions laborals diàries no els deixaven gaire temps per pensar en els avantatges i inconvenients de la nova comptabilitat.

L'esmentada campanya d'explicació i formació va significar al meu entendre l'error més greu de la implantació de la nova comptabilitat a les administracions locals, més que la pròpia configuració de les Instruccions.

La idea que podia quedar del canvi de comptabilitat i el missatge que es va transmetre en el seu moment es podia simplificar, una mica caricaturitzat, en les frases següents: el Pla General significa un trencament amb el passat, fins ara teníem una comptabilitat que només permetia controlar l'execució del pressupost i no totalment, antiga, preconstitucional, pensada per fer un control de legalitat exclusivament; a partir d'ara tindrem una comptabilitat moderna, constitucional, de gestió, que permeti funcionar sota els principis d'economia, eficiència i eficàcia, i sobretot entenedora per als ciutadans (que s'assembli el màxim possible a la comptabilitat de les empreses privades). Aquestes idees, que com hem vist es troben dins del contingut del propi Pla General de Comptabilitat Pública, van crear un gran desconcert tant entre els professionals, com entre les persones externes a les administracions; els primers creien que estaven davant d'una veritable revolució i els segons pensaven que a partir d'ara podrien entendre perfectament com funciona l'administració i els seus comptes; probablement els dos estaven equivocats.

Considero que l'error de tot aquest procés va ser la visió que es va donar del nou Pla General tant als professionals com als tercers externs. Pel que fa als primers, es van organitzar cursos de formació per tot l'Estat, amb un missatge de canvi radical en la comptabilitat, primant la importància de la partida doble sobre el control pressupostari, parlant molt de balanços, comptes de resultats, quadres de finançament, etc.; això va provocar en una bona part dels professio-

nals una reacció de por i rebuig, els canviaven la seva manera de treballar dels darrers quaranta anys de cop i havien de reciclar-se a correuita per portar una nova comptabilitat que no entenia i de la qual no veien els beneficis.

Aquest error inicial ha estat, i encara és en alguns casos, un llast molt important en l'aplicació pràctica de les Instruccions de Comptabilitat, fins al punt que ja fa alguns anys que s'està parlant de la modificació de les Instruccions, sobretot als petits i mitjans municipis, davant del relatiu fracàs de la implantació pràctica de les Instruccions.

En la realitat, i a mesura que s'han anat utilitzant les noves Instruccions de Comptabilitat, molta gent s'ha adonat que els canvis pràctics eren relativament pocs per a l'usuari i el ciutadà. El treballador de l'administració ha vist que el seu principal problema continua sent si hi ha o no consignació en les partides pressupostàries i si els ingressos s'estan recaptant o no, mentre que al ciutadà continua sense arribar-li informació i la que li arriba no l'entén, per què no entén això de les partides, conceptes, fases de despesa, autoritzacions, decrets, etc.

Si bé, des d'un punt de vista tècnic, la nova comptabilitat és força diferent a l'anterior, a nivell d'utilització diària es continua treballant amb les fases d'execució del pressupost, tant de l'estat de despeses (autorització, disposició, etc.) com de l'estat d'ingressos (drets reconeguts, recaptació, etc.), sense que ningú hagi de tenir coneixement sobre els assentaments, ni els comptes de major, i en cap cas sobre els balanços, comptes de resultats, etc., a excepció de l'Interventor o Secretari-Interventor i només en els moments del tancament anual de la comptabilitat (això gràcies a la informatització de la comptabilitat i a l'automatització de les anotacions en el llibre Diari i en el Major de Comptes).

D'altra banda, la implantació de les Instruccions va exigir l'aparició de nous programes informàtics de comptabilitat pública. Aquest fet va ser un segon desencadenant dels problemes. La majoria d'empreses subministradores de software van enfocar inicialment les seves aplicacions donant un paper primordial als nous aspectes de la comptabilitat (diaris, majors, comptes) i van oblidar una mica els aspectes del control pressupostari; això va ser rectificat ràpidament davant l'error pràctic i de metodologia de treball que suposava, però els canvis van arribar massa tard, de manera que el dia 1 de gener de 1992 hi havia molt poques aplicacions informàtiques de comptabilitat pública que estiguessin acabades i contrastades. Això es va posar de manifest al llarg de tot l'any 1992 i sobretot a la finalització d'aquest quan es van fer els tancaments comptables, moment en què es van produir infinitat de problemes que es van resoldre amb moltes hores de treball, tant pel que fa a les empreses com als tècnics municipals que es trobaven enmig dels problemes.

Aquesta experiència va ser realment traumàtica per a molts municipis, que fins i tot van arribar fins i tot a canviar d'equipament informàtic i de subministradors de software només per la problemàtica de la comptabilitat.

En definitiva, pot afirmar-se que, amb lloades excepcions, l'experiència del primer any d'aplicació de la nova comptabilitat pública a les administracions locals, principalment a les mitjanes i petites, va ser molt dolorós i va augmentar els recels que ja existien abans de la seva implantació.

A partir d'aquell moment, els ajuntaments han anat «curant les seves ferides» i a poc a poc han anat adaptant-se a les noves circumstàncies de la comptabilitat i als nous programes informàtics, i es pot afirmar que tots els que han volgut tenen en aquest moment una aplicació funcionant i estan aplicant d'una manera raonable la nova comptabilitat. Aquí caldria fer un parèntesi per dir que al territori espanyol hi ha avui dia una gran quantitat de municipis i altres administracions locals que continuen sense aplicar les Instruccions de 1990, si bé també es pot afirmar que a Catalunya la seva implementació està molt estesa.

No voldria acabar aquest apartat sense fer especial referència al paper que han jugat en alguns casos entitats supramunicipals com ara les Diputacions o els Consells Comarcals (cas català) en l'assessorament i ajut als municipis mitjans i petits en la implementació i seguiment diari de les seves comptabilitats. Sense excloure cap altra administració, voldria fer menció especial

a la Diputació de Barcelona, que des del primer dia ve prestant un servei d'assessorament molt complet i positiu als municipis de la província.

LES INSTRUCCIONS DE COMPTABILITAT DE LES ADMINISTRACIONS LOCALS

Comentant un dels dos factor bàsics que cal conèixer per valorar l'actual comptabilitat pública local, ens queda el que, des d'un punt de vista tècnic, és més important: el contingut de les Instruccions i la seva validesa per a les administracions que estan obligades a la seva utilització.

Com ja he explicat anteriorment, les Instruccions són una adaptació a les administracions locals del Pla General de Comptabilitat Pública. Aquesta adaptació va consistir principalment en tres aspectes:

A) Una adequació del Pla de Comptes a les figures específiques de les administracions locals, afegint les pròpies i suprimint les alienes (de l'Estat).

B) La inclusió dels llibres de comptabilitat i dels comptes anuals, així com una proposta de model d'impresos.

C) La incorporació d'una anàlisi exhaustiva de les operacions comptables i el seu reflex al Diari General.

Anem a comentar-les més detalladament:

A) Adequació del Pla de Comptes.

L'adaptació que incorporen les Instruccions radica bàsicament a recollir els comptes necessaris per donar cobertura a les figures tributàries de les administracions locals, així com l'eliminació dels comptes definits en el seu dia per la seva utilització en el cas de l'Estat. De fet, les modificacions no són quantitativament importants, encara que el seu contingut és prou significatiu i necessari.

B) Llibres, comptes anuals i modelaris.

A diferència del que feia el Pla General, en les Instruccions s'indiquen quins han de ser els llibres de comptabilitat que, amb caràcter de mínims, s'han de portar, i entre els quals cal destacar:

- Llibres de «partida doble»:
 - Diari general d'operacions
 - Major de comptes
- Llibres de control pressupostari i no pressupostari:
 - Diari d'operacions i major de conceptes del pressupost de despeses.
 - Major de conceptes del pressupost d'ingressos.
 - Major de conceptes no pressupostaris.

Les Instruccions indiquen també l'estructura de cadascun d'aquests comptes, així com la informació que han de recollir.

A més dels llibres, s'indiquen també els Comptes Anuals que s'hauran d'elaborar cada final d'exercici, entre els quals es poden destacar:

- Balanç de situació.
- Compte de resultats.
- Quadre de finançament anual.

- Liquidació del pressupost.
- Estat de tresoreria.

Com es pot observar, a excepció de la liquidació del pressupost (llibre clàssic i equivalent al que es portava en l'etapa anterior), la resta són llibres nous, molt similars als utilitzats per les empreses privades.

Cal ressenyar que hi ha un compte anual: l'estat de romanent de tresoreria que apareix com un annex als estats o comptes anuals, quan té avui en dia un valor fonamental en el funcionament de les administracions locals.

Finalment, també s'ofereix tot un modelari d'impresos a utilitzar com a instruments per a la comptabilització de les operacions.

C) Operacions comptables.

Les Instruccions incorporen un apartat molt voluminós on es detallen amb minuciositat totes les operacions, tant pressupostàries com no pressupostàries, que es poden esdevenir al llarg de la vida econòmica d'una administració local. De fet, aquest apartat recull la majoria de les regles (articles) de les Instruccions i són la part més didàctica, atès que s'hi explica de quina manera s'han de comptabilitzar les diferents operacions en el Llibre diari general d'operacions.

En aquest punt es concentra la mecànica operativa que s'indueix de les Instruccions: aquestes expliquen per a cada operació possible com s'ha d'anotar en el diari; a partir d'aquí podem fer l'anotació en el major de comptes i posteriorment en els llibres de control pressupostari i no pressupostari que siguin d'aplicació en cada cas. Totes les operacions han de passar pel llibre diari, posteriorment pel major de comptes i més endavant pels llibres que permetin controlar l'execució del pressupost o de les operacions no pressupostàries, segons cada operació concreta.

Cal dir, que l'esquema de funcionament, i la informació incorporada a les Instruccions, és força consistent i facilita enormement poder portar la comptabilitat d'una administració local. Si això és així, caldria replantejar-se el perquè del rebuig inicial i la mala acceptació en general de les Instruccions, i probablement tornàrem al punt on comentàvem que l'explicació del nou Pla, de com s'aplicaria, del seu significat i contingut real no va ser encertada i no es va saber informar correctament als futurs usuaris.

Dels tres grans aspectes comentats, el primer i el tercer així com una part del segon recullen instruments per poder portar a terme la comptabilitat (Pla de comptes, Llibres de Comptabilitat, Operacions comptables), mentre que l'altre part del segon (comptes) ofereix el resultat final de la Comptabilitat.

En aquest punt voldria centrar-me en una petita anàlisi dels comptes anuals i la seva aplicabilitat dins de l'administració local. No hem d'oblidar que la «nova comptabilitat» està molt orientada a oferir informació a l'exterior, i no cal insistir en que aquesta informació es manifesta principalment a través dels comptes anuals.

ELS COMPTES ANUALS

D'entre tots els comptes anuals que recullen les instruccions abans hem destacat cinc d'ells, que intentaré examinar amb una mica més de detall.

Balanç de situació

«El Balanç de situació expressarà la composició i situació del patrimoni al dia del tancament de l'exercici». Aquesta és la definició que donen les Instruccions.

Com tots els balanços, el Balanç de situació ens indicarà a final d'exercici l'estat dels comptes d'actiu i de passiu, i marcarà els equilibris o desequilibris entre l'immobilitzat i el seu finançament, els deutors i els creditors a curt i la situació de la tresoreria.

Quina informació dóna el balanç que no tinguéssim amb l'antiga comptabilitat?

De fet, el balanç presenta informació ja disponible amb la liquidació del pressupost i amb el compte de patrimoni antics, però té un gran avantatge sobre aquests, i és que presenta la informació en un sol document, d'una manera ordenada (per masses patrimonials) i tenint en compte elements nous com les amortitzacions, les provisions i les periodificacions.

Si examinem les principals masses patrimonials del balanç, podrem veure la seva presència en els documents de l'antiga comptabilitat:

Actiu		
	Immobilitzat	Compte de patrimoni
	Deutors a curt	Liquidació pressupost i VIAP
	Tresoreria	Acta d'arqueig
Passiu		
	Patrimoni	Novetat
	Endeutament a llarg	Compte de patrimoni
	Creditors a curt	Liquidació pressupost i VIAP

Com podem veure, les principals diferències radiquen en el tractament del patrimoni (calculat com diferència entre tot l'actiu i la resta dels comptes de passiu).

En tot cas, el fet de presentar tota la informació en un sol document, fàcil d'entendre i de coneixement més ampli per als sectors aliens a l'administració dóna una justificació suficient a aquest compte.

Però tot seguit cal preguntar-se si en la vida real se li està donant el mateix valor o significat que en el cas de les empreses, o si s'estudia el document quan es vol conèixer la situació econòmica de l'administració local. Lamentablement, la resposta en aquests moments hauria de ser negativa; molt poca gent es mira els balanços de les administracions locals, per què?

En primer lloc, caldria apel·lar a l'escassa experiència de tots plegats a l'hora de llegir el balanç de situació d'una administració. En segons lloc, a l'existència d'elements importants en el balanç que no estan prou definits en la normativa dels ens locals: valoració de l'immobilitzat (tant patrimonial com d'ús general); càlcul o no d'amortitzacions; utilització de les periodificacions o no; dotació de provisions o no; significat de les pèrdues o guanys d'anys anteriors; significat del patrimoni (compte). La consideració d'aquests elements d'una o altra manera poden fer variar molt substancialment el balanç i per tant la seva valoració concreta. En tercer lloc, alguns dels equilibris bàsics en un balanç, i que poden donar informació sobre l'estat d'una empresa, en una administració, són imposats per les normes legals: finançament de l'immobilitzat amb endeutament a llarg termini i creditors a curt; cobertura dels creditors a curt amb els deutors a curt i la tresoreria.

Tot això crea inseguretat i deixa com a «millor» alternativa el no estudi d'aquest compte anual. Per trencar aquesta dinàmica no hi ha cap altra solució que superar els inconvenients esmentats amb una clarificació de la normativa.

Compte de resultats

Aquest és sens dubte el més denostat de tots. La primera crítica a la nova comptabilitat sempre ha estat preguntar quin sentit té un compte de resultats quan l'administració no busca l'obtenció de beneficis en la seva actuació.

A partir d'aquest atac frontal, qualsevol persona partidària del Pla General de Comptabilitat Pública es troba sempre a la defensiva.

Aquest compte té un significat molt clar en les empreses, presenta com ha anat la gestió econòmica d'un exercici, comparant ingressos i despeses, i obtenint els beneficis o pèrdues, que donaran pas en el primer cas, i si s'escau, als impostos a pagar i als dividends a repartir.

En el cas de l'administració no hi ha beneficis o pèrdues (resultats positius o negatius),

no es paga impost de societats ni es reparteixen dividendes. Aleshores, per què serveix aquest compte?

Al meu entendre, serveix per conèixer amb integritat tots els ingressos i despeses d'un exercici, i no solament els pressupostaris; aquest coneixement ens hauria de permetre millorar la gestió interna, i per això és imprescindible treballar amb amortitzacions, provisions i periodificacions. Aquests són tres conceptes bàsicament nous en les administracions locals, però han de tenir un pes creixent en els propers temps, sobretot pel que fa als dos primers.

Les amortitzacions són una despesa que no passa a través del pressupost i per tant només es pot tenir en compte fent les anotacions corresponents en el diari general i en major de comptes. De fet, les amortitzacions s'han utilitzat sempre (teòricament) en el moment de fer els estudis de costos de les taxes i preus públics (un cop a l'any), però no es comptabilitzaven fins ara enlloc, i per tant no apareixien conjuntament amb l'immobilitzat.

Les provisions no s'havien utilitzat mai fins al moment que la normativa pressupostària va establir que en el moment de calcular el romanent de tresoreria calia fer una previsió de deutors de difícil cobrament (terme equivalent al de provisions). El següent pas, pendent avui dia, seria comptabilitzar aquestes provisions que s'utilitzen en el romanent en el diari general i en el major de comptes.

La periodificació de despeses i ingressos ha estat absent quasi en la seva totalitat, perquè no tenia efectes en el pressupost ni s'utilitzava en cap altre càlcul. Malgrat això, seria bo utilitzar-la si volem conèixer realment les despeses i ingressos de cada exercici, amb independència del pressupost al qual hagin estat imputats.

Si utilitzem els elements comentats i els donem una interpretació diferent a la «popular» de beneficis i pèrdues podrem retrobar el sentit del compte de resultats.

Quadre de finançament

Aquest quadre, que reflecteix l'evolució al llarg de l'exercici de les principals magnituds del balanç, ha estat des del primer moment el gran desconegut de la nova comptabilitat, tant pel que fa a la seva dificultat intrínseca com pel fet que sempre s'ha deixat en un racó sense intentar explicar-lo.

Fins al moment que els seus dos predecessors no tinguin la consideració necessària, serà del tot inútil plantejar-se qualsevol operació sobre el present compte.

Liquidació del pressupost

En aquest compte ningú no té problemes; ningú que conegui l'administració, la resta de ciutadans segurament no entendran quasi res del que apareix en aquest compte.

Aquest compte recull com s'ha executat el pressupost d'un exercici, un cop finalitzat aquest, i tant pel que fa a les despeses com als ingressos; indica com s'han gastat els fons públics, en quins serveis, com s'han recaptat els ingressos, si s'han ajustat o no a les provisions, si s'ha produït dèficit o superàvit.

La informació que es dona és fonamental per poder valorar la gestió del pressupost i veure el grau de compliment de les provisions fetes en el seu dia.

Agradi o no, continua sent un document bàsic per conèixer l'estat de salut de les finances locals, si bé requereix que el seu examen es faci conjuntament amb els altres.

Estat de tresoreria

La situació de la tresoreria municipal queda reflectida en el present compte. En aquest es recullen tots els pagaments efectuats (amb els seus motius) i tots els ingressos (amb els seus motius), ja siguin derivats de l'execució del pressupost com de qualsevol altre factor o element.

Ens indica quines han estat les fonts dels diners i quines les causes de les sortides de fons. Permetrà conèixer amb facilitat l'estat de la nostra tresoreria.

Estat de romanent de tresoreria

Malgrat que estem davant d'un annex i no pròpiament d'un compte anual, he considerat necessari donar-li el mateix tractament que aquests atesa la seva importància pràctica.

El romanent de tresoreria està integrat pels «drets pendents de cobrament, les obligacions pendents de pagament i els fons líquids, tots referits a 31 de desembre». En altres paraules recull la situació de la nostra tresoreria, però considerant com a realitzats tots els ingressos pendents així com tots els pagaments pendents; mostra una situació potencial de la tresoreria i marca la possibilitat de cobertura de tots els deutes amb tots els crèdits i amb els fons líquids disponibles.

Aquesta magnitud, ja prou important, adquireix una especial significació quan serveix de referència a l'hora de condicionar els pressupostos d'exercicis futurs. (En cas que el romanent de tresoreria sigui negatiu, cal prendre mesures sobre el pressupost de l'exercici en curs o dels propers anys i reduir-ne magnitud).

Abans de tancar aquest apartat, és bo de fer esment que en el càlcul del romanent de tresoreria s'han de tenir en compte els anomenats saldos de dubtós cobrament (ingressos pendents que es considera probable que no es cobraran mai), equivalents al concepte de «provisions per morositat». Lamentablement no existeix cap obligació legal quant a la seva quantificació, fet que deixa sense virtualitat pràctica aquesta magnitud, que queda en mans de la bona voluntat dels gestors municipals, i que acostumen a jugar amb el seu valor segons convingui obtenir un resultat o un altre.

CAL MODIFICAR LES INSTRUCCIONS DE COMPTABILITAT?

Després del repàs efectuat a la comptabilitat de les administracions locals, no crec adient finalitzar sense fer una modesta aportació a la discussió oberta en aquests moments sobre la necessitat o conveniència de la modificació de les Instruccions de Comptabilitat.

En primer lloc, considero absolutament improcedent plantejar-se en aquests moments una marxa enrera i tornar a sistemes en què el criteri de registre sigui el de caixa; aquesta etapa ha estat superada i no es pot tornar; per tant, cal seguir endavant amb l'actual Pla General de Comptabilitat i adaptar les Instruccions al nou Pla de 1994. En tot cas, em permeto suggerir algunes modificacions.

— Fer dos tipus d'instruccions segons l'import del pressupost i no la població de dret (evitaríem la problemàtica dels municipis turístics); per exemple, una per a pressupostos de menys de 250 milions de pessetes (grup A), i una altra per als de més (grup B).

— Municipis del grup A:

- Simplificar els llibres obligatoris als següents:
 - Diari general d'operacions.
 - Major de comptes.
 - Estat d'execució del pressupost (despeses i ingressos).
 - Estat de situació dels conceptes no pressupostaris.
 - Arqueig (tresoreria).
- Simplificar els comptes anuals als següents:
 - Balanç de situació.
 - Compte de resultats.
 - Liquidació del pressupost.
 - Estat de tresoreria.
 - Romanent en tresoreria.
- Simplificar les fases d'execució del pressupost (eliminant les fases de retenció de crèdit, autoritzacions i disposicions, i també els compromisos d'ingrés per a operacions de menys d'un milió de pessetes).
- Simplificar el pla de comptes, amb comptes de tres dígits com a màxim.

— Municipis del grup B:

- Simplificar els llibres i comptes anuals, i deixar com a obligatoris els ja esmentats i tot permetent la utilització d'altres que es considerin necessaris en cada municipi.
- Fer obligatori el càlcul i comptabilització d'amortitzacions i provisions per drets de difícil cobrament (amb percentatges fixats per les pròpies instruccions).

En qualsevol dels casos caldria potenciar el paper de les institucions supramunicipals, sobretot en l'assessorament als municipis petits i mitjans, i donar un veritable pes i rellevància a la tasca de la Sindicatura de Comptes (Tribunals de Comptes en altres comunitats autònomes). He volgut voluntàriament acabar aquest article amb una especial referència a la Sindicatura, posant de manifest la necessitat total i absoluta de potenciar el seu paper, tant pel que fa a l'establiment de criteris comptables com a la fiscalització dels comptes, com a garantia que ha de ser de la transparència i exactitud dels comptes públics; sens dubte això significaria augmentar substancialment els recursos d'aquesta institució, però estic ben segur que seria una inversió molt rendible a mig termini. Si es vol donar fiabilitat als comptes públics cal que siguin auditats, igual com els privats, però mitjançant una institució pública que pugui garantir el coneixement de la matèria i la imparcialitat necessària: la Sindicatura de Comptes.

Mancur Olson, el teòric de l'acció col·lectiva

JORDI BACARIA

Catedràtic d'Economia Aplicada i Director de l'Institut Universitari d'Estudis Europeus (IUEE)
Universitat Autònoma de Barcelona

ANDREAS P. KYRIACOU

Investigador de l'IUEE

L'economista Mancur Olson ens ha deixat a l'edat de 66 anys, víctima d'un atac de cor, mentre estava en el seu treball a la Universitat de Maryland als Estats Units. La dissortada notícia del seu traspàs i la seva obra, ha aparegut tot seguit en la premsa internacional (*The New York Times*, 19 de febrer, *The Economist*, 7 de març). Perquè Olson és un economista molt conegut en els medis acadèmics, àdhuc en els nostres, on ha tingut una influència molt important en la ciència política i la sociologia, potser més fins i tot que en l'economia. La seva aportació ha estat la d'introduir els instruments formals propis de l'economia en l'anàlisi política i social, en els fenòmens de les decisions col·lectives.

El seu primer llibre, la *Lògica de l'acció col·lectiva* («The logic of collective action»), basat en la seva tesi doctoral de la Universitat de Harvard i publicat en la seva primera edició el 1965, és una obra de referència bàsica. La seva importància es pot constatar pel nombre de cites que ha merescut en els articles i llibres que des d'aleshores s'han escrit sobre el tema. Aquesta obra és segons Rowley (1993) una de les cinc peces fonamentals de l'escola de la «elecció pública», juntament amb *Social choice and individual values* de Kenneth Arrow (1950), *An economic theory of democracy* d'Anthony Downs (1957), *The theory of committees and elections* de Duncan Black (1958) i *The calculus of consent* de James Buchanan i Gordon Tullock (1962).

La *Lògica* és una construcció deductiva que qüestiona la pressumpció que un grup de persones racionals i interessades (egoista), i amb interessos comuns, portaria a terme accions per tal d'aconseguir aquests interessos. El fet que, per una banda, una persona es beneficia dels esforços dels altres dirigits a l'obtenció d'interessos comuns, amb independència de la seva pròpia contribució, i que, per l'altra, és poc probable que la seva contribució individual determini l'èxit o el fracàs de l'acció, vol dir, segons Olson, que un individu racional i egoista aniria de «gorres» (*free ride*).

Segons Olson (1987), la *Lògica* és bàsicament una generalització del concepte de fracàs del mercat (*market failure*), ja que participa de la idea principal de les teories dels béns públics i externalitats, en el sentit que els acords voluntaris en el mercat generalment no funcionen quan els beneficiaris dels béns públics no poden ser exclosos, àdhuc si no han pagat el preu del bé públic consumit (Baumol, 1952, Samuelson, 1955). A partir d'aquí, Olson elabora una teoria bàsica de la formació dels grups de pressió, i fins i tot se li reconeix el concepte de «bé col·lectiu» com una extensió del concepte general de «bé públic».

Dues conclusions importants de la *Lògica de l'acció col·lectiva* són: la primera, que és més fàcil formar un grup de pressió quan el nombre de membres potencials és petit que quan és gran; i la segona, que quan les organitzacions representen un gran nombre de persones, són necessaris incentius selectius, que premien o penalitzen individus en funció de si han contribuït o no a l'acció col·lectiva, per tal de frenar el comportament dels que van de gorres.

Aquestes dues conclusions expliquen, per exemple, per què és més fàcil formar un grup de pressió dels agricultors que no pas de consumidors, o bé per què els sindicats han d'oferir algun tipus de servei privat (habitatges, assessorament laboral, o assegurances), per tal de mante-

NECROLÒGICA

nir un nivell d'afiliació i per tant de contribució econòmica, per a la defensa de les accions col·lectives, les quals, com presenten característiques de bens públics es pot eludir el seu pagament.

Una tercera conclusió important de la *Lògica* és que quan els participants que s'aprofitarien de l'acció col·lectiva tenen corbes de demanda molt diferents, la part amb una funció de demanda superior té l'incentiu de prendre una acció col·lectiva, fins i tot quan cap altra part té cap incentiu semblant. Això porta a la paradoxa de l'«explotació dels grans pels petits» (*explotation of the great by the small*). Olson i Zeckhauser (1966) han detectat aquest fenomen en les aliances militars i organitzacions internacionals.

La seva segona obra fonamental, *La prosperitat i decadència de les nacions*, de l'any 1982, ha estat objecte d'un gran debat. En aquesta obra, que es fonamenta en els postulats de la seva «acció col·lectiva», explica les diferències entre les taxes de creixement de les nacions i les causes de l'estanflació (estancament més inflació). Per a Olson, els grups de pressió, que anomena coalicions redistributives (*distributional coalitions*), acaben formant un espès teixit, que atenalla l'economia i el seu creixement. Els grups de pressió, integrats per industrials proteccionistes, monopolistes, gremis, sindicats, organitzacions professionals, busquen la protecció dels seus membres mitjançant les regulacions del govern, que en definitiva, acaben escanyant la competència que és el motor del creixement. En aquest llibre, Olson demostra que en els països on els grups de pressió han estat destruïts per una guerra (com és el cas de Alemanya o Japó), les taxes de creixement econòmic de la postguerra han estat més elevades que en els països on els grups de pressió s'han mantingut intactes.

Precisament, un dels fundadors de l'escola de l'elecció pública, Gordon Tullock, en una ressenya de l'any 1983 a la revista *Public Choice*, deia que l'anàlisi d'Olson, que es confirmava per a tots els països, tenia dues excepcions: Espanya i Portugal. El fet és que Tullock, que considerava els períodes immediats a la postguerra i a la transició democràtica a Espanya, com de destrucció dels grups de pressió i de menor creixement econòmic, no tenia en compte que possiblement, quan els grups de pressió van estar més desfets a Espanya, va ser arran del Pla d'estabilització, dissenyat per l'economista català Sardà i Dexeus, i que va donar un període de creixement econòmic important als anys seixanta. En una estada a Virgínia, vam tenir ocasió de contrastar amb Tullock aquesta diferent apreciació, i vam acabar parlant de la decadència «imperial» d'Espanya en el segle XVII. Fins i tot per Espanya, malgrat Tullock, l'anàlisi d'Olson ens pot ser útil.

Tornant a Olson, l'any 1990 va crear el Center for Institutional Reform and the Informal Sector (IRIS) a la Universitat de Maryland, del qual n'era l'investigador principal. Des d'aquest Centre, es va dedicar a l'assessorament de diferents països d'Europa de l'Est i també de països en desenvolupament, tot treballant en el disseny d'institucions democràtiques. A Rússia, per exemple, va treballar en el procés de transició vers l'economia de mercat i en el desenvolupament de normes legals que la fessin possible.

L'any 1993, en la seva lliçó magistral a les «Virginia Political Economy Lectures», un sopar acadèmic patrocinat anualment pel premi Nobel James Buchanan, Olson, que ja estava immers en el procés de transició de les economies de l'Est, ens preguntava per què els resultats econòmics són encara pitjors una vegada s'havia abandonat el comunisme. La resposta, evidentment, tenia a veure en gran part amb la manca d'institucions que permetessin la competència en el mercat i amb l'existència de grups de pressió que impediessin aquesta competència. D'altra banda, Olson, i des d'IRIS, també ha treballat en projectes a Bangladesh per tal de millorar les oportunitats d'ocupació dels pobres, així com també de reforma institucional a Mongòlia, Índia, Polònia, Egipte i altres 25 països del món.

Mancur Olson ja no ens acompanyarà amb el seu profund coneixement i la seva modèstia personal i entranyable. Ens queda, però, el seu llegat, com una útil caixa d'eines, de la qual els estudiosos de les ciències socials ja no en podran prescindir quan vulguin treballar en la recerca de solucions als problemes de l'acció col·lectiva.

Bibliografia

- ARROW, KENNETH (1951): *Social Choice and Individual Values*, New York: John Wiley. Edició en espanyol: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- BAUMOL, WILLIAM (1952): *Welfare Economics and the Theory of the State*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- BLACK, DUNCAN (1958): *The Theory of Committees and Elections*, Cambridge: Cambridge University Press.
- BUCHANAN, JAMES i TULLOCK, GORDON (1962): *The Calculus of Consent. Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Ann Arbor: University of Michigan Press. Edició en espanyol a: Espasa Calpe, 1980.
- DOWNS, ANTHONY (1957): *An Economic Theory of Democracy*, New York: Harper & Row. Edició en espanyol: Aguilar, 1973.
- OLSON, MANCUR (1982): *The Rise and Decline of Nations*, New Haven: Yale University Press. Edició en espanyol: Ariel, 1986.
- OLSON, MANCUR (1987): «Collective Action», en Eatwell, John., Milgate, Murray and Newman, Peter (eds.), *The New Palgrave. A Dictionary of Economics*, 1: 474-477, London: The Macmillan Press.
- OLSON, MANCUR i ZECKHAUSER, RICHARD (1966): «An Economic Theory of Alliances», *Review of Economics and Statistics*, 48: 266-79. Edició en espanyol a: «Teoría Económica de la democracia», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- ROWLEY, CHARLES (1993): «Introduction», en Rowley, Charles (ed.), *Public Choice Theory*, 1: ix-xxix, Edward Elgar.
- SAMUEL, PAUL (1955): «Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure», *Review of Economics and Statistics* 37: 350-56.
- TULLOCK, GORDON (1983): «Review of: The Rise and Decline of Nations», *Public Choice* 40: 111-116.

Tesis doctorals presentades des de setembre de 1997 fins a maig de 1998

TESIS DOCTORALS

UNIVERSITAT AUTÒNOMA DE BARCELONA

Autor: M^a Pilar López Belbeze
Títol: La lealtad de marca como ventaja competitiva sostenible: Un anàlisi estratègic. (Evidencia empírica para el mercado español de pañales)
Director: Enric Genescà Garrigosa

Autor: Alex Rialp Criado
Títol: Las fases iniciales del proceso de internacionalización de las empresas industriales catalanas: Una aproximación empírica
Director: Enric Genescà Garrigosa

Autor: Josep Rialp Criado
Títol: El gobierno de la colaboración empresarial. Eficiencia, aprendizaje y confianza en las experiencias españolas (1990-1992)
Director: Vicente Salas Fumàs

Autor: Magda Sola Tey
Títol: Avaluació de la gestió hospitalària: determinació de les economies de diversificació i valoració dinàmica de la qualitat i la productivitat
Director: Diego Prior Jiménez

Autor: Josep M. Argilés Bosch
Títol: Anàlisi i predicció de viabilitat de les explotacions agrícoles catalanes
Director: Oriol Amat Sales (Tutor: Enric Genescà Garrigosa)

Autor: Oriol Roca Sagalés
Títol: Impacte de la inversió en infraestructures sobre el producte i l'ocupació a Espanya
Director: Pere Riera Micaló

Autor: Josep Antoni Tribó
Títol: Firms, Contracts and Markets
Director: Miguel Ángel García Cestona

Autor: José María Chamorro Rivas
Títol: Essays on Spatial Economics
Director: Xavier Martínez Giralt

Autor: Dolors Berga Colom
Títol: Maximal Domains and Strategy-Proofness in Public Good Economies
Director: Jordi Massó Carreras

Autor: Sarah Parlane
Títol: Auctions and Procurement Contracts
Director: Roberto Burguet Verde

Autor: Luís Granero Peñarrubia
Títol: Essays on Industrial Economics
Director: Ramon Caminal Echeverría

Autor: Juan Carlos Reboredo
Títol: Risk and Profitability of Banking Firms: An Empirical Analysis
Director: Josep Lluís Raymond Bara

Autor: Beatriz Merino Ginés
Títol: Monetary Rules in the Overlapping Generations Model
Director: Joan M^a Esteban Marquillas

Autor: Begoña García Mariñoso
Títol: Three Essays in Industrial Economics
Director: Carmen Matutes Juan

Autor: Catalina Martínez García
Títol: Market Transparency and Consumer Choice
Director: Kai-Uwe Kühn

Autor: Antoni Meseguer Artola
Títol: Dual Representation of Games and its Applications
Director: Juan Enrique Martínez Legal

Autor: Maria del Carmen García Alonso
Títol: International Trade in Weapons and other Security Sensitive Products
Director: Pierre Regibeau y Jordi Brandts

Autor: Anna Bogomolnaya
Títol: Medians and Lotteries: Strategy-proof

Social Choice Rules for Restricted Domains
Director: Salvador Barberà Sàndez

Autor: Fernando Sánchez Losada
Títol: Education Unions and Growth
Director: Valeri Sorolla Amat

UNIVERSITAT DE BARCELONA

Autor: Carmen D. Álvarez Albelo
Títol: Efectos de la acumulación del capital humano sobre el consumo del ciclo vital y sobre el crecimiento económico

Autor: M^a Trinidad Bretones Esteban
Títol: La comunicación política mediática y sus dimensiones sociales

Autor: Manuel Calcedo Ruiz
Títol: Crecimiento industrial y cambio técnico en Colombia (1970-1992)

Autor: Natividad Capella Pifarré
Títol: Medición de riesgos y asignación de capital en las entidades financieras

Autor: Josep Carreras Puigdemongas
Títol: Les finances de la mancomunitat de Catalunya

Autor: Agustí Casas Romeo
Títol: Mujer y management: gestión empresarial de las mujeres directivas en las organizaciones complejas contemporáneas

Autor: Juan Alfonso Cebrián Díaz
Títol: El factor humano del directivo en la empresa catalana: su formación

Autor: Víctor Climent Sanjuan
Títol: Medio ambiente y protección: una aproximación sociológica

Autor: Juan Luis Domínguez Pérez
Títol: Una investigación contable acerca de las fusiones de empresas

Autor: Rosa M^a García Arqué
Títol: La Sanidad desde la población: análisis sociológico de las necesidades, satisfacción y participación en el sector sanitario

Autor: Anna Garriga Ripoll
Títol: Elecció del marc familiar i estalvi durant la vellesa

Autor: M. del Mar Isla Pera
Títol: Sistemes d'informació i indicadors ambientals a nivell local

Autor: Aurèlia Mañé Estrada
Títol: El uso de la economía como instrumento de legitimación política en Argelia

Autor: Enric Monfort Aguilar
Títol: La iso contable como instrumento de aproximación entre contabilidad y fiscalidad

Autor: Oscar Alberto Mord Quevedo
Títol: La aplicación de nuevas tecnologías al departamento comercial. Un estudio en el sector de fabricación de grifería sanitaria en España

Autor: Javier Orozco Alvarado
Títol: La apertura comercial y la crisis económica en México en la década de los noventa

Autor: Vicenç SanJosé Mitjans
Títol: Les expectatives dels empresaris agrícoles sobre els preus de les matèries primes com a base d'un model d'optimització mitjançant la tècnica dels *fuzzy sets* en la progra

Autor: Marina Solè Català
Títol: La política educativa en el context de la U.E. El paper de la CE i de les regions. Existeix una «Europa de les regions» educativa?

Autor: Carlos Tusquets Trias de Bes
Títol: Los fondos de inversión y la financiación de la economía productiva

Autor: Ramon Ugarte Vega-Centeno
Títol: El populismo y sus desafíos de la democratización en América Latina

UNIVERSITAT DE GIRONA

Autor: Joan Bonet Amat
Títol: Una introducció a la matemàtica actuarial sobre una vida en condicions de borrositat
Director: Carles Cassú i Mellado

UNIVERSITAT POMPEU FABRA

Autor: Francesc Xavier Mateos Planas

Títol: Education and Life Expectancy in Economic Development

Director: Ramon Marimón i Suñol

Autor: Joan Carles Rosselló Villalonga

Títol: Regional Distribution and Growth

Director: Xavier Sala i Martin

Autor: Mireia Jofre Bonet

Títol: Health Care: Interaction Between the Public System and the Private Sector

Director: Guillem López Casasnovas i Massimo Motta

Autor: Eulàlia Dalmau Matarrodona

Títol: Competència i Innovació Tecnològica a

l'Atenció Hospitalària. Mercats geogràfics i Avaluació de l'Eficiència de la Cirurgia Major Ambulatoria

Director: Vicente Ortún i Rubio

UNIVERSITAT DE LLEIDA

Autor: Teresa Torres Solé

Títol: L'avaluació de les polítiques públiques. Estudi de dos casos

Director: Esteve Oroval i Planas

Autor: Maria Farré Perdiguer

Títol: Economia política dels espais naturals protegits. Estudi d'un cas concret: el Parc Nacional d'Aigüestortes i l'Estany de Sant Maurici

Director: Pere Mir i Artigues

Economia i salut. Fonaments i polítiques*

MARISOL RODRÍGUEZ

Economista. Professora Titular de la Universitat de Barcelona

Com tota recensió, aquesta nota té dos objectius principalment: d'una banda, donar pistes al possible lector sobre l'obra, i, de l'altra, incitar-ne a la lectura. La segona tasca ve summent facilitada per la personalitat dels autors. Tots dos són economistes de la salut, molt coneguts dins l'àmbit sanitari espanyol, en el qual les seves aportacions, sempre originals i pioneres, gaudeixen d'un amplí respecte i prestigi. Els dos són professors de la Universitat Pompeu Fabra, i ànimes complementàries del seu Centre Especial de Recerca en Economia i Salut (CRES). Aquesta és la seva primera obra important plegats i suscita, per tant, una gran curiositat.

Respecte de les pistes, cal donar un primer avís sobre el títol. Hi ha el perill que aquest sigui llegit massa de pressa i que hom pensi que el llibre tracta d'Economia de la Salut i no s'adona que es titula clarament Economia i Salut. Ni per l'índex temàtic ni per l'exposició que es fa dels conceptes o teories —que els autors renuncien a formalitzar, tal com avisen a la introducció—, aquest és un manual d'Economia de la Salut. Això, naturalment, té avantatges i inconvenients. L'avantatge principal és que interessarà un públic molt més ampli, és a dir, tots aquells metges, economistes, polítics, administradors i gestors sanitaris i ciutadans en general interessats a conèixer com els autors aborden des d'una perspectiva econòmica moderna i lliure de prejudicis les grans qüestions que preocupen sobre la salut i els sistemes sanitaris. A canvi, li treuran més suc i entendran millor l'abast dels arguments aquells que es maneguin amb una certa facilitat en el terreny dels conceptes econòmics, especialment en el cas dels capítols 2 i 3, més difícils de llegir.

La següent pista té a veure també amb el títol o, millor dit, amb el subtítol. Malgrat la divisió que es fa entre fonaments i polítiques, seria més precís dir (i segurament és més atractiu

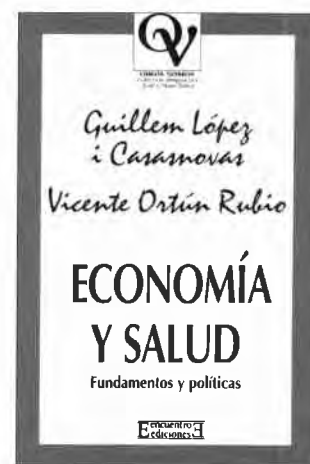
per a molts) que tota l'obra tracta sobre política sanitària. De fet, els capítols englobats sota la part de fonaments (bàsicament el 2 i el 3) també tracten de política en el sentit de *policy*: alternatives, orientacions i directrius per regir l'actuació en un determinat assumpte o camp, però centrats en els aspectes de finançament i organització.

Feta aquesta precisió, l'itinerari de lectura recomanat és passar al capítol quatre després de llegir el capítol ú, i deixar el dos i el tres per al final. Així, el lector es trobarà amb una descripció de la contribució marginal dels serveis sanitaris al desenvolupament de la humanitat i el benestar individual en comparació amb altres avenços (cap. 1), i continuarà, en el capítol quart, amb un tractament més profund dels determinants de la salut des de l'enfoc epidemiològic —que posa en relleu la importància secundària de l'arsenal mèdic (preventiu i terapèutic) en la conquesta de la salut— i des de l'enfoc econòmic —que il·lustra la baixa productivitat marginal dels serveis sanitaris i planteja cruament la qüestió del seu cost d'oportunitat. En conseqüència, la política de salut es propugna intersectorial —els serveis sanitaris són un factor més en la funció de producció de salut— i dirigida principalment a les poblacions en comptes dels individus.

Dins de l'àmbit concret del sector sanitari, el discurs ens porta d'una manera natural cap als terrenys de l'efectivitat, la medicina basada en l'evidència i les guies de pràctica clínica. Es valora l'efectivitat en els països desenvolupats i en els subdesenvolupats, i en tots dos casos es constata que les desigualtats en salut estan més associades a les desigualtats en nivells de renda que no pas a la disponibilitat de serveis sanitaris. Aquesta part acaba posant en relleu els conflictes entre eficiència i equitat i el paper dels copagaments en aquests conflictes.

De retorn als capítols 2 i 3 ens trobem amb un tema central: la intervenció del sector públic en el finançament i la provisió dels serveis sanitaris i les seves diferents alternatives. El fil argumental, de vegades una mica desordenat, comença on deu, en els problemes d'incertesa que han d'afrontar els individus en les seves decisions de consum sanitari i que porten a la resposta social de l'assegurança. Ja que l'assegurança voluntària privada té multitud de problemes que es comenten —excés de con-

CRÍTICA DE LLIBRES



* Guillem López i Casanovas y Vicente Ortún Rubio *Economía i salut Fonaments i polítiques*. Ediciones Encuentro, 1998

sum, selecció adversa, selecció de riscos, mercat de riscos incomplets, etc.— s'accepta la superioritat, des del punt de vista de l'eficiència i sense necessitat d'argumentacions d'equitat, de l'assegurança obligatòria imposada per l'Estat —amb prima comunitària vinculada, per exemple, a renda, però no actuarial i no individual. Per tant, la discussió se centra en el com de la intervenció de l'Estat més que no pas en el què. El com és molt important perquè la intervenció de l'Estat resol només alguns dels problemes anteriors, mentre que d'altres romanen, i no d'una manera independent del mecanisme concret d'intervenció —romanen l'abús moral i l'excés de consum, que limiten l'eficiència i dificulten el control de la despesa. Per això, el pas següent és demanar-se si l'assegurança obligatòria ha de ser única (pública) o es pot descentralitzar, traspasant un *pool* de riscos a una varietat de companyies (no necessàriament públiques) que actuïn en competència. Se'n discuteixen les condicions i les alternatives deixant clar que l'Estat actuaria sempre d'intermediari financer directe (el que recull el diner de les famílies i les empreses) per traslladar-lo —seguint per exemple un pagament capitiu— a les companyies, que podrien tenir un paper, al seu torn, d'intermediàries financeres indirectes o ser proveïdores finals. L'última etapa, la de si tot i que l'assegurador sigui únic aquest hagi de proveir per ell mateix tots els serveis, ja no és tractada i només és apuntada, perquè és la més coneguda.

En canvi, els autors no defugen endinsar-se en alguns temes molt polèmics i fins ara tractats amb poc rigor. En destaquen dos: les possibilitats i conveniència d'establir algun mecanisme de racionament de la quantitat de serveis sanitaris que finalment ha de rebre la població (i aquí es decanten pels mecanismes explícits, tipus catàleg —real— de prestacions, tot i que potser minimitzen els seus costos polítics ja que amb prou feines els esmenten) i el tema relacionat de les opcions d'assegurança. En aquest punt es discuteixen els pros i els contras que la cobertura sigui total o només parcial (per exemple, només les anomenades malalties catastròfiques pels seus devastadors efectes financers sobre l'economia personal), així com de la possibilitat d'assegurança lliure per a col·lectius que superin un cert nivell de renda (fórmula que existeix o ha existit en alguns països com ara Irlanda i Alemanya). Els autors, prudentment, destaquen que a aquestes altures dels nostres coneixements és difícil concloure la superioritat d'un sistema o d'un altre i, en tot cas, no obliden esmentar el paper complementari que ha de jugar l'assegurança privada.

En definitiva, tenim entre mans una obra d'una gran originalitat i riquesa, virtuts de les quals espero que el lector potencial s'hagi pogut percatar malgrat la rapidesa dels trets que he hagut de fer servir per descriure el recorregut temàtic.

Catalunya a l'aldea global*

Cap a un catalanisme transnacional

ANTON GASOL

Economista. Vice-president de la Comissió d'Economia Financera

L'adaptació de la societat catalana a la globalització és l'objecte d'un assaig, amb un rerefons econòmic, que acaba de publicar l'editorial *Thassàlia*. L'autor, Àngel Pes Guixa, doctor en ciències econòmiques per la Universitat de Barcelona, fa així la seva primera i interessant incursió en aquest gènere literari, en el qual combina economia política, història, política i cultura. La seva formació econòmica, l'experiència com a professor titular d'economia, l'haver estat membre d'un reconegut centre d'estudis i planificació, articulista i, a tot aquest ofici, afegir-hi la dilatada experiència empresarial a Catalunya com a directiu d'una de les institucions financeres més emblemàtiques catalanes, fa que tot plegat el seu treball sigui fruit no només de l'estudi i de la reflexió sinó de l'experiència acumulada.

El llibre neix, tal com diu l'autor a la introducció, «dels interrogants que s'obren davant l'extraordinària mutació de la societat en què vivim, commocionada pels efectes d'una tecnologia de la informació capaç d'arribar fins al darrer racó de la societat i per la globalització de l'economia, que tendeix a unificar les pautes de consum i, en la mesura que els productes culturals en formen part, uniforma les cultures d'arreu del món.» Tot seguit l'interrogant que es planteja és «... des de la perspectiva de Catalunya: podem atorgar un sentit propi a un procés tan ampli?».

La resposta, afirmativa per cert, a la qüestió plantejada ha estat la publicació d'aquest llibre que tot just ocupa 150 pàgines de lectura lleugera. Tot i la sensibilitat analítica de l'autor i la seva inclinació a l'anàlisi econòmica, per altra banda convenient, no s'atura en una visió estrictament economicista, i precisament aquesta inquietud política i empresarial alhora, fa més atractiu, suggerent, i fins i tot, controvertida la lectura del llibre.

L'obra, fruit d'un llarg període de gestació i de reflexió, es publica amb un gran sentit de l'oportunitat —a diferència del llibre sobre la *Via-gra* que és oportunista— tota vegada que catalanisme, globalització, europeisme, tecnologia de la informació són paraules d'absoluta actualitat i que tenen un gran ressò en els mitjans de comunicació.

Catalunya ho és ara per la llei del català i el consegüent debat sobre la llengua, les infraestructures necessàries —port, aeroport, tren d'alta velocitat,...— i, per causa de la convocatòria d'eleccions autonòmiques l'any vinent, davant la disjuntiva entre la continuïtat del govern de CiU i l'intent del PSC de guanyar les eleccions en base a un nou ideari catalanista i que faci viable un projecte per a Catalunya i Espanya. Quant a la globalització, per citar un exemple, Anthony Giddens, sociòleg i director de la London School of Economics, al qual s'atribueix l'ideari del Nou Laborisme de Toni Blair, explicava, un dia de juny, a l'edifici de la Pedrera què entén per globalització i com s'insereix en la vida quotidiana. Pocs dies després, al mateix lloc, Jacques Delors, anterior President de la Comissió Europea, parlava de la unió política europea. I, per parlar de les tecnologies de la informació, fins i tot l'SPD alemany de cara a les properes eleccions de setembre ha fitxat Jost Stollmann, un jove empresari del ram de la informàtica, una mena de Bill Gates alemany, com a ministre d'economia a l'ombra i per tal d'atreure a l'electorat que es coneix com el «nou centre» i que aglutina els sectors més dinàmics.

El llibre, a partir d'una exposició raonada, defensa amb vehemència un receptari de valors: arrelament del sistema democràtic, èmfasi en el valor del treball, individualisme, esperit d'autosuperació, autogovern i descentralització. Valors que han de ser afavoridors de la innovació i l'esperit d'iniciativa. Convida tothom —intel·lectuals, polítics i societat civil— a repensar els fonaments del catalanisme que anomena transnacional. Per la qual cosa reclama com a propi el model del «patriotisme constitucional» de la societat nord-americana i en fa una versió catalana que consisteix a defensar i potenciar l'exercici d'autogovern i assumir els valors més universals del catalanisme: la tradició democràtica, la confiança en la creativitat i en la iniciativa i l'esforç individual,

CRÍTICA DE LLIBRES



* Àngel Pes, *Catalunya a l'aldea global*, Thassàlia, Barcelona, 1998.

i la solidaritat expressada amb el recolzament de l'estat del benestar. I tot això en base a l'acceptació d'un marc polític comú que garanteixi el principi de tolerància envers la diversitat ètnica i cultural de Catalunya.

De les repercussions que la globalització produeix a cada societat, l'autor centra l'atenció en l'aspecte relatiu a com cada cultura, cada grup humà s'ha de replantejar les tradicions i conviccions per tal d'adaptar-se al corrent de la globalització sense perdre la fesomia pròpia.

La primera quarantena de planes de la primera part del llibre comprèn els capítols dedicats a la creativitat, a la innovació i progrés econòmic i a l'experiència històrica de com s'ha dut a terme la industrialització i el canvi institucional a Catalunya.

El model de societat que pregonja és el d'una societat oberta, propi de les societats democràtiques que admeten la innovació derivada de la creativitat individual, i que, indefectiblement, la situació final serà millor que la de partida. Estableix una mena de cercle virtuós en el qual reivindica la personalitat de l'empresari-innovador com a peça crucial en una economia de mercat, regida per la competència. Immediatament afegeix que només les persones tenen capacitat d'innovació i que són els agents innovadors els que possibiliten augments de productivitat i que constitueixen el motor del desenvolupament econòmic. Però que tot això només és possible en un marc institucional adequat. Conclou amb un axioma: les societats amb un sistema de valors que tolera i potencia les innovacions seguiran el camí del desenvolupament, i cita com a exemple, que tornarà a treure al llarg del treball, els Estats Units d'Amèrica.

Inicia tot seguit un precís relat del procés d'industrialització i dels canvis polítics i institucionals de la història dels dos darrers segles, molt ben travat i recolzat en nombroses cites dels millors historiadors. Destaca com a fets cabdals del segle XIX: l'adopció del liberalisme i el procés d'industrialització com un fet diferencial de l'economia catalana que, al seu parer, constitueix l'acta fundacional de la Catalunya contemporània, i la formulació i l'arrelament del catalanisme —adaptació de la personalitat catalana a la modernitat.

El gruix del treball, però, el constitueix la sego-

na part del llibre dedicada a l'adaptació de Catalunya a l'aldea global —segons expressió de McLuhan, filòsof dels mitjans de comunicació—: globalització de l'economia (mobilitat il·limitada del capital, difusió de la tecnologia i autonomia dels mercats respecte del poder polític dels estats), revolució tecnològica en les comunicacions i la informació, i la difusió dels patrons culturals específics dels EUA.

Parteix del reconeixement que les circumstàncies actuals són les més favorables que mai ha tingut Catalunya: integració a Europa, reconeixement de la seva personalitat específica, descentralització de l'Estat espanyol i suport a la iniciativa econòmica. En parlar de l'adaptació de l'economia, afirma l'existència d'una correlació directa i intensa entre cultura en auge i economia en expansió i viceversa i manifesta la importància de tenir una classe empresarial pròpia per cultivar l'esperit innovador. Fa un repàs a diversos condicionants de l'economia global, si bé sense entrar en el nucli de les qüestions: importància del sistema educatiu com a garant de la formació i de la transmissió de valors; competitivitat, entesa com a projecte viable a llarg termini; adopció d'una nova estructura empresarial, altament descentralitzada, molt àgil en la presa de decisions i amb una atenció permanent a la qualitat dels seus productes o serveis —aquí es mostra partidari de subcontractar determinades funcions i d'adaptar els costos del treball a la nova situació. Dóna tot el protagonisme sobre la vigència del catalanisme a la societat civil, que té com a característica l'autonomia respecte als poders públics, tot i que aquests garanteixen les llibertats necessàries per al seu desplegament. Clama per la continuïtat de la tradició empresarial catalana, renega de l'administració pública en la seva funció d'empresari, tot fent una lloança del procés privatitzador, i limita la seva funció a afavorir la capacitat d'iniciativa empresarial. En parlar de la indústria cultural, i de la influència en la difusió de les cultures, toca de puntetes el tema de la llengua.

Quant a la difícil qüestió de l'ocupació, s'assenyala que els canvis induïts per l'aplicació de la tecnologia de la informació i de les comunicacions i per la globalització de l'economia suposen gairebé sempre destrucció de llocs de treball. L'autor només té confiança en la creació d'ocupació per la via de facilitar la

creació de noves empreses que produeixin nous béns i serveis. I en relació a un punt de controvèrsia entre els agents social com és el de la jornada laboral, la seva posició al respecte és clara: reduir la jornada i també el salari. Després de fer un repàs a l'evolució econòmica i del mercat laboral espanyol, l'inclinació és en favor d'una reforma profunda del mercat laboral. És aquí quan reclama un tractament positiu de l'activitat empresarial i l'entén com una relació idíl·lica entre un col·lectiu de persones i una confluència d'interessos heterogenis, propi del sistema japonès del «keiretsu» i avui tan desprestigiat pels nous corrents que ho basen tot a atribuir valor a l'accionista. Són suggerents les propostes per eliminar l'actitud passiva envers el treball per part dels que cobren subsidi d'atur.

Es considera rellevant per al progrés de Catalunya el manteniment de la cohesió social, essent-ne els seus fonaments: el règim polític democràtic amb el reconeixement de l'autonomia i la personalitat pròpia de Catalunya, i el pacte social, desplegat amb l'estat del benestar. De cara a la viabilitat futura d'aquest estat de benestar, afirma que no hi ha cap incompatibilitat «tècnica» entre un creixement econòmic sostingut i una despesa social suficient per mantenir l'estat del benestar. Això sí, limitat al creixement potencial de la producció del país i amb una manifestació molt clara en favor de la gestió privada per tal d'assegurar la seva viabilitat futura. Per la qual cosa introdueix de cara al seu manteniment el principi de subsidiarietat, és a dir, la responsabilitat inicial de cara a la sanitat, pensions,... és personal i l'administració farà una funció de suplència.

A la pregunta de si el catalanisme —entès com a projecte d'actuació— és útil en l'era de l'al-

dea global, la resposta la supedita al contingut que ha de tenir el catalanisme quant a l'articulació de l'Estat espanyol. Parteix del supòsit que l'Estat espanyol és el marc en el qual s'ha d'expressar i desenvolupar la personalitat pròpia de Catalunya. És aquí quan afirma que el catalanisme no és patrimoni de cap opció política sinó l'expressió d'una consciència col·lectiva prou desenvolupada per esdevenir una proposta d'articulació de la societat, i s'inclina per la participació activa en la política espanyola.

Propugna l'autor que sigui la Generalitat l'administració única de l'Estat a Catalunya, amb l'objectiu d'aprofundir l'autonomia, consolidar l'Estat espanyol i augmentar l'eficàcia de l'administració, per la qual cosa reclama reconeixement mutu i lleialtat en relació a l'Estat espanyol i unitat d'acció. En base a l'experiència dels darrers vint anys, dedueix les exigències dels ciutadans de Catalunya a l'administració pública catalana: catalanisme i ancoratge en el món.

El llibre acaba amb la proposta d'una Catalunya transnacional per poder afrontar els reptes —culturals, socials, polítics o econòmics— de l'època actual, els quals no admeten solucions territorialment limitades. I per fer-ho compta amb tradicions profundament arrelades com són: la tradició democràtica del catalanisme —tolerància— i la configuració històrica com a terra de marca —multiculturalisme.

Amb tot, Catalunya a l'aldea global és una terra petita que em recorda el poema «Corrandes d'exili», de Pere Quart quan escriu:

*I una pàtria tan petita
que la somio completa*



Fusiones y adquisiciones, como instrumentos estratégicos del empresario

Eduardo Fondevila Roca

Editorial CEDECS, Barcelona 1997, 422 pàgines

Eduardo Fondevila Roca, autor de nombroses obres sobre temes financers entre les quals destaca «Diagnóstico Financiero de la Empresa», publica un nou llibre dedicat a l'estudi de les fusions i les adquisicions. En ell, i com destaca Antoni Serra Ramoneda en el pròleg, s'aborda «de manera rigorosa, però a la vegada molt didàctica totes les qüestions que, des del punt de vista financer, les fusions i les adquisi-

cions plantegen». Eduardo Fondevila és un dels experts en allò que s'ha vingut denominant l'enginyeria financera, no solament des del punt de vista teòric sinó pràctic. L'obra va especialment adreçada a aquells que tinguin responsabilitats directes o indirectes en la gestió financera de les empreses, o simplement a aquells que vulguin conèixer els detalls d'un fenomen d'importància transcendental pel funcionament de l'economia. S'estructura en quatre parts: el mercat de capitals i els seus instruments financers; fusions i adquisicions; el mercat de control de societats cotitzades; i l'adquisició com a instrument de configuració de grups financers.

NOTÍCIA DE LLIBRES



Retos empresariales para 1998

Escola Universitària d'Estudis Empresarials

Universitat de Barcelona, Col·lecció Management & Empresa
Barcelona 1997, 472 pàgs.

Aquesta obra està composta per una vintena de col·laboracions procedents bàsicament de professorat de l'Escola d'Estudis Empresarials de la Universitat de Barcelona i d'altres professors d'aquesta universitat. L'escola d'Empresaris ofereix amb aquesta obra el tercer volum de la col·lecció Management & Empresa, en la qual recull, gràcies a la inquietud dels professors que hi han col·laborat, les preo-

cupacions empresarials del moment. S'ha concebut amb la finalitat d'atendre una demanda específica: la d'aquelles persones interessades en l'especialització empresarial; pretén oferir també experiències pràctiques extretes de la vida real així com un marc de reflexió lliure sobre els problemes de l'administració, direcció, gestió i assessorament de les empreses. És una contribució plural i heterogènia a la formació multidisciplinària tant dels alumnes de cursos de postgrau com de les persones que viuen dia a dia la realitat empresarial. Ha estat coordinada per Joan Francesc Pont Clemente i Pilar Correa.



La política de gasto social (1984-1996) En la administración del Estado y de las Comunidades Autónomas

Antonio González Temprano

Consejo Económico y Social, Colección Estudios, Madrid, 1998,
410 pàgs.

Aquest llibre, que constitueix un punt de referència fonamental per a l'estudi de les polítiques socials a Espanya durant els governs socialistes, és el resultat d'una recerca que abasta el conjunt de les Administracions Públiques (amb l'excepció de les Corporacions Locals). Examina les polítiques de benestar social realitzades per l'Administració Central (Estat i Organismes Autònoms), la Seguretat Social i les

Comunitats Autònomes. El seu objectiu és en primer lloc el de delimitar els fins perseguits per aquestes polítiques juntament amb el marc institucional que les ha configurat. Addicionalment ofereix una quantificació dels recursos pressupostaris esmerçats per al seu finançament. En darrera instància, el llibre permet delimitar els aspectes qualitatius i quantitatius que han fet possible la consolidació de l'Estat del Benestar a Espanya, fenomen que ha tingut lloc bàsicament durant els anys vuitanta. Ha estat dirigit per Antonio González Temprano i hi han participat Juan Antonio Hierro, Miguel Centella i Jaime López Negredo, actuant com a coordinador Eugenio Torres Villanueva.

Beneficis fiscals a l'empresa familiar: patrimoni i successions

Ernest de Aguiar

Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, Col·lecció Estudis i Informes, núm. 13, 1998

Les modificacions en la normativa sobre fiscalitat de les empreses familiars relativa al patrimoni i les successions han estat molt rellevants en aquests darrers anys i, especialment, a partir de la recent reforma de l'Impost de Successions i Donacions. El llibre d'Ernest de Aguiar aborda de manera sistemàtica els avantatges fiscals del nou marc impositiu cen-

trant-se en la problemàtica vinculada a les qüestions hereditàries. Les conseqüències fiscals que en la nova legislació es deriven de no haver fet testament ni planificat mínimament l'herència queden paleses en els exercicis pràctics proposats per l'autor. Els nous avantatges fiscals afecten de forma important les empreses familiars i es deriven d'una política que tendeix a afavorir la continuïtat d'aquestes empreses. L'autor, enginyer industrial i antic Delegat d'Hisenda de Catalunya, tracta aquests problemes des d'una doble perspectiva: l'econòmica i la jurídica i integra en l'explicació diferents supòsits i exemples.



Europa de la A a la Z. Diccionari de la integració europea

Werner Weidenfel i Wolfgang Wessels (Eds)

Institut Universitari d'Estudis i Editorial Mediterrània, Barcelona, 1998, 438 pàgs.

Aquest llibre és una traducció i adaptació del llibre *Europa von A-Z*, dels professors Werner Weidenfeld i Wolfgang Wessels de l'Institut für die Europäische Politik, centre Geschwister Scholl de Munic. L'obra pretén aportar de forma ordenada i metòdica informació so-

bre el que ha estat fins ara el procés constitutiu de la Unió Europea. S'estructura en diferents apartats.

En el primer es presenten en capítols els àmbits més importants de la política europea; en segon lloc es presenta la informació sobre paraules específiques que constitueixen avui el lèxic de la Unió. Completa el seu contingut una taula cronològica de les dates més importants de tot el procés. L'edició catalana de l'obra incorpora diferents capítols encarregats a experts catalans.



Noves estratègies econòmiques i territorials per a Barcelona

Joan Trullén

Ajuntament de Barcelona, Gabinet Tècnic de Programació, Barcelona, 1998, 240 pàgs.

El treball descriu l'evolució recent de la població i la base productiva de Barcelona i la seva regió metropolitana a partir de 1986, cosa que permet oferir elements per a un nou diagnòstic de la situació. Presenta una exhaustiva documentació estadística referent a Barcelona i la regió metropolitana que inclou algunes fonts fins ara inèdites com les derivades de l'explotació de l'IAE. Finalment es fa una proposta nova sobre les possibles directrius

d'una estratègia d'intervenció pública adreçada a estimular el desenvolupament de Barcelona i la seva regió metropolitana per tal que pugui respondre adequadament als reptes plantejats per la nova escala de ciutat en el context del sistema de ciutats d'Europa. Es quantifica el procés de desindustrialització de Barcelona i de ràpida i intensa terciarització, i es troba evidència del fenomen de polinuclearització de la regió metropolitana i d'especialització de les seves ciutats al voltant de determinades activitats industrials i terciàries. En el seu conjunt, Barcelona i les ciutats metropolitanes presenten un interessant cas d'econodiversitat productiva assentada sobre una específica localització de l'activitat productiva.





10 anys de planificació estratègica a Barcelona (1988-1998)

Associació Pla Estratègic Barcelona 2000

Barcelona, maig 1998, 196 pàgs.

Al maig de 1998, un conjunt d'institucions representatives de Barcelona encapçalades per l'Ajuntament de la ciutat es van comprometre a endegar un procés de planificació estratègica urbana. La idea era simple: fer possible un llenguatge comú entre tots els barcelonins i barcelonines per tal de facilitar la concreció d'un futur de la ciutat. Barcelona esdevindria

així un punt de referència mundial i un model de ciutat que s'ha caracteritzat per la recerca de consens públic i privat i per la participació dels ciutadans en la determinació dels seus objectius. En aquest llibre, diferents responsables de la ciutat i del seu Pla Estratègic exposen la metodologia i el contingut d'aquesta interessantíssima experiència que forma part del denominat «model Barcelona». El llibre va ser presentat en l'acte commemoratiu del desè aniversari del Pla Estratègic, que va reunir representants de les més de cent-cinquanta institucions que formen part del seu Consell Plenari.



Comprendre i gestionar la ciutat: un assaig d'economia i política urbana

Josep Sorribes Monrabal

Universitat de València, València, 1997, 308 pàgs.

No sovintegen els llibres que tenen com a finalitat l'estudi del fenomen urbà, i que tinguin com a autors professors experts en economia urbana que, a la vegada, disposin d'experiència en la gestió de grans ciutats. El treball de Josep Sorribes inclou en la primera part una interessant i molt suggerent interpretació de la ciutat i de la seva teorització. A con-

tinuació s'exposen uns fonaments d'economia urbana, assentats en una dilatada trajectòria docent en aquesta matèria a la Universitat de València, als quals segueix una tercera part dedicada a l'anàlisi de polítiques urbanes. Clou el volum una interessant visió de la ciutat de València, la seva àrea metropolitana entesa com a uns sistemes de ciutats, que incorpora una interessant proposta de futur per tramatar una ciutat de València que reforci el seu lideratge a l'interior del País Valencià i ocupi un lloc destacat dins l'arc mediterrani i el sistema de ciutats d'Europa.



Cambres Oficials de Comerç, Indústria i Navegació de Catalunya

Memòria econòmica de Catalunya. Any 1997.

Barcelona, Juny 1998, 362 pàgs.

La Memòria econòmica de Catalunya s'ha consolidat en els darrers anys com un document fonamental pel seguiment de l'economia catalana. En el seu actual format porta ja set anys de presència. Hi intervenen, juntament amb l'equip redactor dirigit per Martí Parellada, Antoni Garrido i Gemma Garcia, un nodrit conjunt d'economistes i experts que elaboren estudis monogràfics i quadres que permeten copçar la situació econòmica de Catalunya amb una gran precisió i rigor. La memòria

s'estructura en quatre grans parts: marc exterior, entorn macroeconòmic, anàlisi sectorial i territori i qualitat de vida, així com un annex estadístic amb 78 quadres. Els estudis monogràfics de la present edició es dediquen als següents temes: el sector de les telecomunicacions a Catalunya; les polítiques d'ocupació als països europeus; les regions europees davant la unió econòmica i monetària; i dinàmica econòmica i localització de l'activitat productiva a la regió metropolitana de Barcelona. La memòria incorpora informació elaborada per Enric Genescà i Teresa Obis sobre l'estructura del balanç i compte de resultats de les empreses catalanes a la Central de Balanços del Banc d'Espanya, desglosada per sectors.

Servei Habitatge

Fem realitat la casa dels seus somnis



(Hipoteca MultiOpció)

la hipoteca fàcil

Per a més informació, truqui'ns a



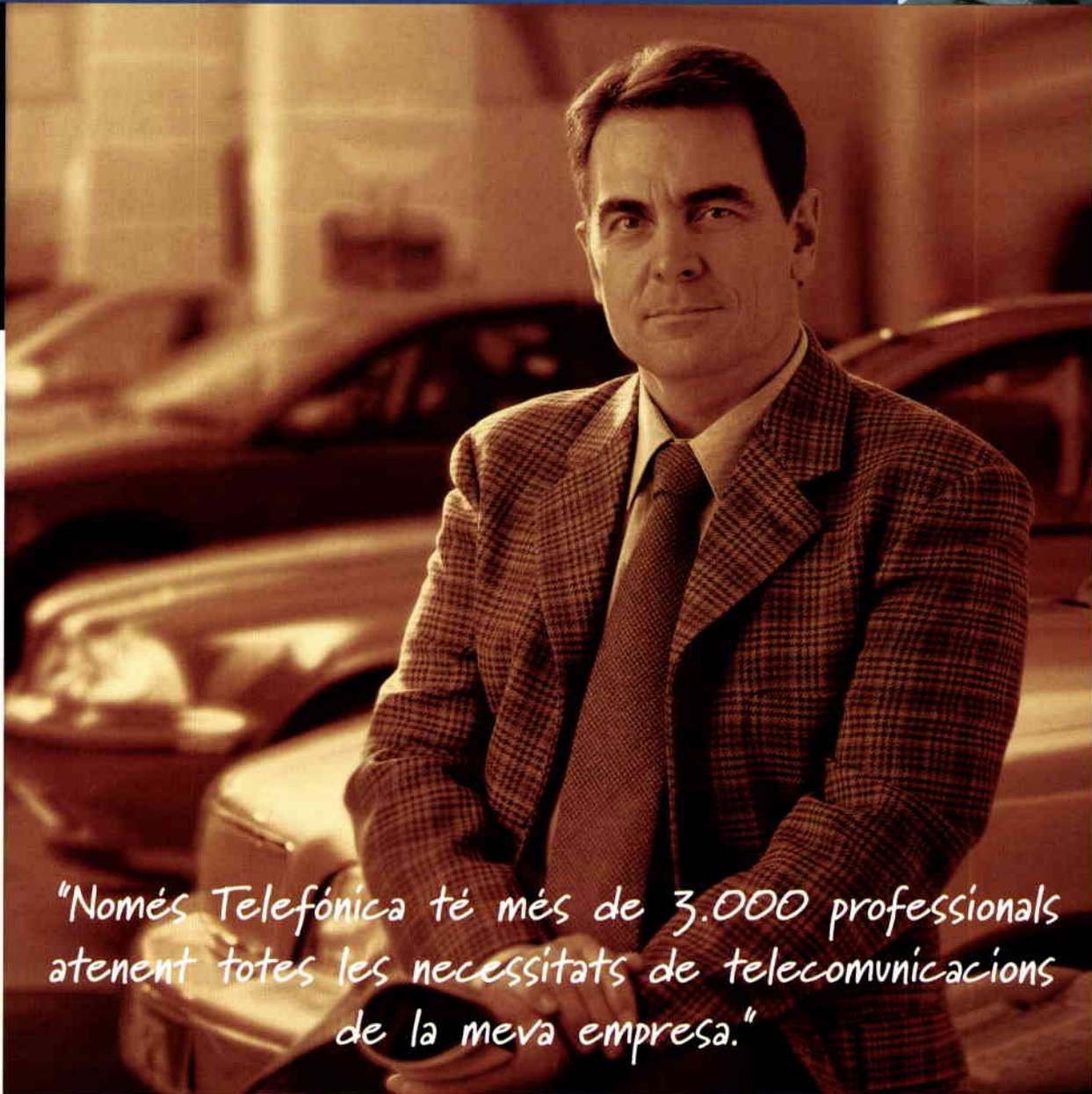
 **Caixa de Sabadell**

Qüestió de tracte

Servei PIMES de Telefónica



Telefónica



*"Només Telefónica té més de 3.000 professionals
atenent totes les necessitats de telecomunicacions
de la meua empresa."*



Ningú no posarà a disposició de la seva empresa tants mitjans i experiència per atendre les seves necessitats de telecomunicacions. Els millors especialistes estudiaran el seu cas per oferir-li una Solució Integral de Telecomunicacions feta a mida. Al nostre **Servei Pimes** trobarà des d'assessorament gratuït fins al millor servei postvenda. Li oferim un

Càtaleg d'Aplicacions Sectorials amb més de 250 solucions provades amb èxit en empreses molt diferents. I si vol conèixer les noves tecnologies, pot assistir a qualsevol dels 200 seminaris gratuïts que impartim per tot Espanya. Així és el servei PIMES de Telefónica. Un servei capaç de millorar la rendibilitat del seu negoci. Vol que li expliquem com?

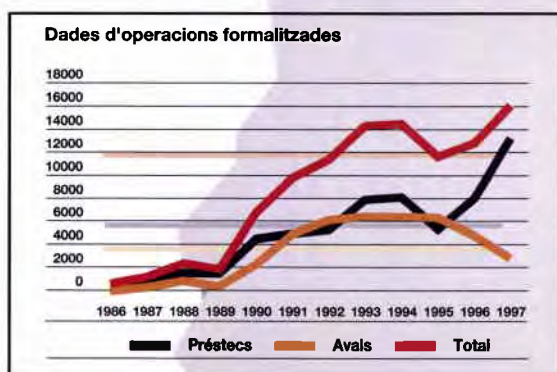
SERVEI PIMES de TELEFÓNICA 900 111 022

TELÈFON EXCLUSIU PER A PIMES * SOLUCIONS INTEGRALS * CONSULTORS HOMOLOGATS
CATÀLEG D'APLICACIONS SECTORIALS * PROGRAMA DE SEMINARIS GRATUÏTS

InfoVía: <http://telefonica.inf> • Internet: <http://www.telefonica.es>



Més de 10 anys finançant inversions



- L'Institut Català de Finances (ICF) és l'entitat de crèdit públic de Catalunya.
- Des del 1986, l'ICF ha formalitzat crèdits per valor de 120.000 MPTA, principalment amb empreses industrials i de serveis del sector privat.
- El capital de l'ICF és de 13.140 MPTA, aportats en la seva totalitat pel Parlament de Catalunya.
- L'ICF té un rating de A+, per al llarg termini, i de F1, per al curt termini, segons avaluació de l'agència internacional Fitch IBCA (juny 98).

- El 1998, l'ICF dedicarà 25.000 MPTA a finançar inversions que generin nova ocupació.
- També hi ha noves línies de préstecs per a millores mediambientals a les empreses, actualització i millora d'establiments turístics, estacions d'esquí, etc.
- Les principals característiques dels finançaments de l'ICF són la flexibilitat de les condicions, la tramitació àgil i directa i la total confidencialitat pel que fa a la informació.





AGF UNIÓN  FÉNIX

Fénix Vida y Accidentes

Hay mucha vida por delante



LAS PÓLIZAS DE SEGUROS COLECTIVOS DE VIDA Y ACCIDENTES DEL COLEGIO DE ECONOMISTAS DE CATALUÑA

son la mejor fórmula para garantizar su estabilidad económica y la mejor protección para el futuro de su familia, porque le ofrecen:

► **Las mejores garantías**

Nuestros productos se caracterizan por constituir ideas totalmente innovadoras en seguros de vida y accidentes, con las coberturas más completas para asegurar que ninguna eventualidad perjudique la estabilidad financiera de su familia.

- Capital por fallecimiento o invalidez como consecuencia de:
 - Enfermedad.
 - Todo tipo de accidente.
 - Reembolso de gastos médicos a causa de accidentes que sobrevengan durante las 24 horas, en todo el mundo, con especial atención a coberturas para actividades deportivas con carácter amateur, conducción de todo tipo de motocicletas, etc.

► **Las máximas ventajas fiscales**

- Desgravación del 10% de las primas satisfechas.
- Las prestaciones recibidas por Invalidez están exentas de tributación hasta 25 millones de pesetas.

► **La mejor rentabilidad**

Mediante la participación en beneficios por no siniestralidad en las pólizas de Vida.

► **Un servicio excelente**

Como siempre, contará con el asesoramiento personal de todo el equipo de profesionales de **AGF UNIÓN-FÉNIX** y de la **Correduría de Seguros J. Tell, S.L.**

Correduría de Seguros J. Tell, S.L.

Sant Elies, 11 - 19 D - 08019 Barcelona

Tels: (93) 414 48 64 - 414 54 70 - Fax: (93) 200 85 00



Si a Vostè el tracten així ...

Per què no canvia d'aires ?



Avda. Diagonal, 648 08017 Barcelona
Tel. (93) 205 22 13 - Fax (93) 205 27 67

FIBANC-EVOLUCIÓN.

DISSENYI LA SEVA PRÒPIA CARTERA DE FONS I ADAPTI-LA LLIUREMENT SENSE PERDRE ELS AVANTATGES ADQUIRITS.



Perquè tot canvia, els mercats financers, els productes i fins i tot les necessitats i circumstàncies personals de cada inversor, hem creat **FIBANC-EVOLUCIÓN**.

Un producte que li permetrà dissenyar, d'entre una selecció de tot tipus de fons nacionals i internacionals, una cartera personalitzada i mantenir-la permanentment adaptada, tant a l'evolució dels mercats financers com a les seves circumstàncies personals.

I tot això, sense perdre cap dels avantatges fiscals i d'antiguitat adquirits.

FIBANC
BANCA PERSONAL

Avinguda Diagonal, 670 - 08034 Barcelona - Telèfon 93 253 54 00

REVISTA ECONÒMICA DE CATALUNYA

DIRECTOR
Martí Parellada

SECRETARI CONSELL DE REDACCIÓ
Joan Trullén

CONSELL DE REDACCIÓ
Ezequiel Baró
Ignasi Casanovas
Antoni Castells
Jordi Conejos
Enric Genescà
Francesc Granell
Andreu Morillas
Valentí Pich
Miquel Rubirola
Francesc Santacana

PROMOCIO
Col·legi d'Economistes
Telèfon 93 416 16 04

CONSELL ASSESSOR
Eugeni Aguiló
Lluís Argemí
Manuel Artís
Jordi Bacaria
Lluís Barbé
Josep M. Bricall
Fabià Estapé
Joan M. Esteban
José Luis García Delgado
Teresa Garcia-Milà
Josep Jané Solà
Ernest Lluch
Aurelio Martínez
Andreu Mas
Joaquim Muns
Jordi Nadal
Vicenç Oller
Alexandre Pedrós
Jacint Ros Hombravella
Antoni Serra Ramoneda
Juan Tugores

SECRETARIA I ADMINISTRACIÓ
Carme Cuartielles

DISSENY DE LA COBERTA
Dario Grossi

COORDINACIÓ I PRODUCCIÓ EDITORIAL
Antoni Munné
Aura Comunicació
Pl. Lesseps, 33. 08023 Baecelona

SUBSCRIPCIONS
Anna Fatjó
Avda. Diagonal, 512, pral. 08006 Barcelona
Telèfon 93 416 16 04

IMPRESSIO
Indice S.L.
Fluvià, 81-83
08013 Baecelona

DIPÒSIT LEGAL. B. 8.160-1975
ISSN 135-819 X

REDACCIÓ

Col·legi d'Economistes de Catalunya
Avda. Diagonal, 512, pral. 08006 Barcelona
Telèfon 93 416 16 04

COMITÈ D'EDICIÓ
Rosa Cava
Martí Parellada
Valentí Pich
Artur Saurí

JUNTA DE GOVERN
DEL COL·LEGI D'ECONOMISTES

DEGÀ
Valentí Pich Rosell

VICE DEGÀ
Jordi Conejos Sancho

SECRETARI
Jesús Betrian Piquet

VICE-SECRETÀRIA
Montserrat Casanovas Ramón

TRESORER
Oriol Amat Salas

INTERVENTOR
Raimon Casanellas Bassols

VOCALS
Artur Saurí del Río
Enric Geresà Garrigosa
Lluïsa Morales Frasnado
Joaquín Trigo Portela
Joan B. Casas Onteniente
M. Teresa Costa Campí
Xavier Mena López

VOCAL-PRESIDENT A GIRONA
Josep Pujolràs Nonell

VOCAL-PRESIDENT A LLEIDA
Jordi Vilalta Miquel

VOCAL-PRESIDENT A TARRAGONA
José Antonio Cardona del Alamo

CONSELLERS
Joan Ràfols Esteva
Josep M. Raventós Santamaria
Guillem Rovira Jacquet

NORMES PER A LA PUBLICACIÓ D'ORIGINALS

1. Els originals caldrà enviar-los a *Revista Econòmica de Catalunya*, Avda. Diagonal, 512, pral., 08006 Barcelona
- 2 L'extensió dels treballs no superarà les vint pàgines a doble espai (8000 paraules), incloent-hi quadres, gràfics, mapes, notes i referències bibliogràfiques.
3. Els articles, que han de ser originals i inèdits, són sotmesos a avaluació per part d'especialistes qualificats.
4. La versió definitiva de l'article es lliurarà també en suport magnètic.

MIRA LA BARCELONA DEL

2000

EXPOSICIÓ

PLA D'ACTUACIÓ MUNICIPAL 1996-1999

DE JUNY A NOVENBRE 1998

PLANTA BAIXA
DE L'AJUNTAMENT
DE BARCELONA

