

TREINTA AÑOS DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD Y GESTIÓN PÚBLICA EN ESPAÑA

THIRTY YEARS OF RESEARCH IN PUBLIC SECTOR ACCOUNTING AND MANAGEMENT IN SPAIN

ISABEL BRUSCA, Universidad de Zaragoza

RESUMEN

El objetivo de este trabajo, que introduce este número especial en Contabilidad Pública, es analizar la evolución de la investigación en esta área en las universidades españolas, dado el proceso de modernización y normalización que la Contabilidad Pública ha sufrido en los últimos 30 años. Para ello realizamos una revisión de los trabajos publicados, entre 1981 y 2010, por los profesores de contabilidad en las revistas de mayor impacto, tanto nacionales como internacionales. La investigación en esta área ha venido acompañada por el esfuerzo que las propias administraciones públicas han realizado para reformar los sistemas de contabilidad y gestión, en línea con la tendencia a nivel internacional, y enmarcado dentro de la filosofía de la New Public Management. A través de esta revisión bibliográfica pretendemos también poner de manifiesto qué líneas de investigación han sido las preferentes, presentar los artículos de este número especial y proponer una agenda de investigación en Contabilidad Pública en el futuro en España.

PALABRAS CLAVE: contabilidad pública, producción científica, investigación contable, administraciones públicas

JEL: H83

ABSTRACT

The purpose of this article, introducing this special issue on Public Accounting, is analyzing the evolution of research in this area, considering the process of modernization and standardization that public accounting has experienced in the last 30 years. With this aim we undertake a review of the paper published between 1981 until 2010 by accounting researchers in top national and international academic journals. Research in this area was carried out in this period in a context in which the public administration, along with international trends, followed the path of New Public Management. With this review we also intend to reveal which were the most visited research subjects, to present the articles published in this special issue and, finally, to suggest a future research agenda in Public Accounting in Spain.

KEY WORDS: public sector accounting, scientific production, accounting research, public administration.

1 | INTRODUCCIÓN

Este artículo está dirigido a hacer un análisis de las publicaciones de los profesores universitarios de contabilidad dentro de la línea de investigación en Contabilidad y Gestión de las Administraciones Públicas, considerando el periodo 1981-2010. Más que presentar un trabajo exhaustivo, pretendemos poner de manifiesto qué áreas han captado el interés de los investigadores y a qué revistas han dirigido sus resultados. Esto nos permitirá también señalar cuáles pueden ser las líneas de investigación de interés preferente para el futuro y enmarcar los trabajos publicados en este número especial en esas líneas de investigación.

Los trabajos e investigaciones de los profesores ponen de relieve los cambios y transformaciones en la contabilidad y gestión de las administraciones públicas, así como las prácticas existentes en ese ámbito. En esta línea, Broadbent y Guthrie (1992, 2008), realizan un análisis de las publicaciones en ocho revistas especializadas en contabilidad pública en el período 1992-2006 y ponen de manifiesto un cambio del centro de atención de los trabajos, pasando del interés en el sector público a los servicios públicos, debido por ejemplo al fuerte proceso de descentralización que ha tenido lugar.

En España, Laffarga y Lucuix (1994) analizan la evolución y situación de la docencia e investigación en Contabilidad Pública hasta el año 1994, poniendo de manifiesto el creciente interés de las Universidades Españolas por los temas de Contabilidad Pública. El presente trabajo puede considerarse una continuación del de Laffarga y Lucuix (1994), si bien presenta algunas diferencias con el mismo, tal como indicaremos posteriormente.

La aprobación del primer Plan General de Contabilidad Pública en 1981 marca el inicio de una nueva etapa en la investigación en contabilidad, ya que es precisamente a partir de ese momento cuando las distintas universidades comienzan a incluir la línea de investigación en contabilidad pública dentro de sus programas de investigación.

A su vez, las Universidades se vieron estimuladas y en cierta medida obligadas a incluir en sus programas de estudios en Ciencias Económicas y Empresariales la asignatura de Contabilidad Pública, al objeto de ofrecer a los estudiantes una formación curricular en esta materia (Por ejemplo, la Universidad de Zaragoza ofertó la asignatura de Contabilidad Pública en la licenciatura de Ciencias Económicas y Empresariales, rama Economía, en el año 1991).

Y no sólo los planes de primer y segundo ciclo incluían materias de Contabilidad Pública, sino que también los programas de doctorado se vieron completados con la oferta de cursos de doctorado en los que se abordaban aspectos de contabilidad y gestión de las administraciones públicas. Laffarga y Lucuix (1994) evidencian que es en el bienio 1988/1990 cuando aparecen

cursos de doctorado sobre temas del sector público (las Universidades de Murcia y Zaragoza fueron pioneras). Esto refleja que en esos momentos algunos profesores habían obtenido ya una formación investigadora en el ámbito del sector público.

Es en la propia tesis doctoral donde los profesores se han iniciado normalmente en esta línea de investigación en contabilidad pública, que ha marcado su futura dedicación académica dentro de este ámbito. En este sentido, cabe resaltar que ya en 1980 la profesora Piedra (1989) defendía su tesis doctoral sobre presupuestación y costes de los servicios universitarios. Y es fundamentalmente a partir de finales de los ochenta cuando en las universidades españolas se defienden tesis doctorales que versan sobre la contabilidad, gestión y auditoría del sector público (Román, 1988, López González, 1989, Vela, 1990, Torres, 1990).

Los resultados de los trabajos de investigación realizados en el marco de proyectos de investigación o tesis doctorales son habitualmente publicados en revistas especializadas, por lo que en este trabajo nos referiremos ya a dichas publicaciones, en lugar de hacer hincapié en las tesis doctorales o proyectos de convocatorias públicas. Y en ese sentido, cabe resaltar que es en 1982 cuando podría decirse que aparecen los primeros artículos¹ sobre Contabilidad Pública (Laffarga y Lucuix, 1994). Desde entonces, las revistas han ido recogiendo de forma progresiva artículos de los profesores e investigadores españoles en los que se analizan aspectos de la contabilidad, gestión o auditoría del sector público, y no sólo las nacionales sino también las internacionales.

En definitiva, la investigación es reflejo del proceso de reforma y evolución que la contabilidad y gestión del sector público ha sufrido en estos 30 años, dada la relación existente entre investigación y práctica, por lo que estimamos oportuno analizar la evolución que ha sufrido desde sus inicios la Contabilidad Pública en España.

Este trabajo se estructura del siguiente modo: en el próximo apartado realizamos una referencia al proceso de evolución y normalización que ha tenido lugar en la Contabilidad Pública en España, teniendo en cuenta igualmente el marco internacional en el que ésta debe situarse. Seguidamente hacemos un análisis de la evolución de la producción científica en esta línea de investigación, abordando qué temas han preocupado a los investigadores y qué aspectos analizan los mismos, así como las revistas elegidas por los profesores para publicar sus resultados. Delimitados los ámbitos que han sido objeto de estudio, nos atrevemos a hacer un breve diseño de lo que puede ser de interés para la investigación futura y presentamos en este marco los trabajos que se publican en este número especial. Finalizamos presentando las principales conclusiones obtenidas y las reflexiones que en nuestra opinión pueden hacerse a la luz de las mismas.

(1) Véase al respecto Aranguren Castro (1982a y 1982b).

2 EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD Y GESTIÓN DEL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA

En los últimos años se han llevado a cabo esfuerzos de modernización y normalización de los sistemas contables públicos en la mayor parte de países de la OCDE, guiados fundamentalmente por el interés de establecer una Contabilidad Pública que sea capaz de atender a las necesidades demandadas para alcanzar una gestión eficaz de los recursos públicos. Las notas más generales que han caracterizado a esos procesos de reforma son la implantación de la contabilidad de devengo, la aproximación a la contabilidad empresarial y una preocupación generalizada por introducir técnicas que permitan mejorar la gestión de las administraciones públicas, recurriendo a la utilización de técnicas de gestión propias del sector privado. Estas reformas se enmarcan en la filosofía de la denominada Nueva Gestión Pública (New Public Management, NPM), donde la información se orienta preferentemente a la toma de decisiones. La NPM implicó una concepción diferente de la rendición de cuentas y la responsabilidad pública, y por lo tanto, un cambio en los sistemas contables, caracterizados por la disminución o eliminación de las diferencias entre el sector público y el sector privado y el énfasis de la rendición de cuentas en términos de resultados (Hood, 1995). Esto llevó por ejemplo a la adopción del criterio de devengo en los sistemas contables públicos, no ausente de problemas y dificultades que en ocasiones todavía están pendientes de superarse (Arnaboldi y Lapsley, 2009; Barton, 2009; Lapsley, Mussari y Paulsson, 2009).

Los orígenes de la NPM se sitúan en los años 80 en la administración pública de Reino Unido y aún a día de hoy puede decirse que se trata de una filosofía que está en vigor como motora del cambio de las administraciones públicas a nivel internacional. Para Lapsley (2009), existen cuatro aspectos que caracterizarían en estos momentos la NPM: a) continuo recurso a consultores y asesores externos para la transformación del sector público, con un impacto debatible, b) revolución digital y e-gobierno como herramientas de modernización, c) atrincheramiento de la sociedad de la auditoría, en la que el cumplimiento tiene primacía, y d) la trascendencia de la gestión de riesgos en el sector público. El autor hace una reflexión sobre cada una de ellas y argumenta que pueden tener más de frustración que de éxito.

Nuestro país se ha insertado igualmente en esta tendencia internacional y en las tres últimas décadas la contabilidad y gestión de la administración pública ha experimentado un importante proceso de modernización y normalización orientado también por la filosofía de la NPM. La propia Intervención General de la Administración del Estado, IGAE, como centro directivo de la Contabilidad Pública, ha realizado un esfuerzo permanente para adoptar nuevas tecnologías e incorporar mejoras en la contabilidad y gestión de las administraciones públicas. Sin embargo, tal como apuntan Hammerschmid et al. (2007), cada país ha tenido características propias derivadas de sus tradiciones en la

administración pública, y que en el caso de España podrían considerarse dentro de un modelo mediterráneo o de Europa del Sur.

La Ley General Presupuestaria, de 1977, supuso el inicio de un proceso de reforma y modernización de la Contabilidad de las Administraciones públicas, orientada a fines de gestión, de control y de análisis y divulgación. Comienza así el proceso de innovación contable en el sector público de nuestro país. Posteriormente una Orden Ministerial de 1981, de 14 de octubre, aprueba con carácter provisional el Plan General de Contabilidad Pública, si bien dicho Plan fue revisado mediante una Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado que aprobó una nueva versión del mismo, con fecha 11 de noviembre de 1983.

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), elaborado en base al Plan de la empresa de 1973, constituyó un punto fundamental en el proceso de reforma de la Contabilidad Pública. Esto suponía la introducción del principio de devengo en la administración pública, y la elaboración de información económica y financiera, además de la tradicional información presupuestaria.

Poco a poco se fueron regulando los distintos subsectores del sector público, tal como Organismos Autónomos (Plan Contable adaptado a la Administración Institucional), Seguridad Social (Plan General de Contabilidad Pública para la Seguridad Social, aprobado por Orden Ministerial de 11 de febrero de 1985) o sector local (Instrucción de Contabilidad para la Administración Local de 1990, ICAL). Respecto al subsector de las Comunidades Autónomas no ha existido una norma que regule de manera uniforme la materia presupuestaria y contable. Cada Comunidad Autónoma ha dictado su propia Ley de Hacienda, si bien existe un espíritu normalizador y la mayoría de las leyes establecen la adaptación a los principios recogidos en el PGCP.

El proceso de normalización ha tomado como referencia siempre el sector empresarial, por lo que la aprobación del PGC de empresas en el año 1990 originó una reforma también en el sector de las administraciones públicas, aprobando una versión en el año 1994, al que se fueron igualmente adaptando las normas de los distintos subsectores.

Posteriormente, con la aprobación del PGC de 2007, la IGAE se planteó la necesaria reforma del mismo y en abril de 2010 se aprobaba un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, aplicable en la Administración General del Estado a partir del 1 de enero de 2011. Están pendientes ahora los correspondientes desarrollos para los subsectores autonómicos y local.

Teniendo en cuenta la situación anterior, entendemos que el ámbito subjetivo de estudio en los trabajos de investigación puede diferenciarse en función del subsector o ente objeto

de estudio: Administración Central, Administración Autonómica, Administración Local y Entidades e Instituciones Específicas (Hospitales, Universidades, Sociedades y Empresas Públicas²). No obstante, es posible que algunos aborden el sector público de una forma genérica, sin concretar en ninguno de sus subsectores o entidades. Debe incluirse igualmente el estudio de los servicios públicos de una forma concreta, o de los contratos de colaboración público-privados, ya que forma parte igualmente del ámbito de la Contabilidad Pública.

Los anteriores desarrollos normativos de la Contabilidad han ido acompañados de cambios en la gestión del sector público, guiados por la NPM y tratando de poner un énfasis en la medición de resultados que no siempre ha tenido los efectos deseados. Basándonos en Lapsley (1988), Montesinos (2003) y Broadbent y Guthrie (1992, 2008), definimos las áreas de interés preferente en la evolución de la contabilidad y gestión pública, recogidas en la Figura 1, donde se recogen igualmente los factores que han motivado estos procesos de reforma.

Estas son las que áreas que a priori parece que han recibido mayor interés desde el punto de vista institucional y práctico, y también en el ámbito de la investigación. Nos referimos en este apartado a las actuaciones llevadas a cabo en cada área desde el punto de vista institucional y normativo y en el próximo apartado veremos en qué medida son éstas áreas objeto de interés por parte de los investigadores españoles.

- *Análisis y difusión de la información contable.* La normalización de la contabilidad financiera externa pretende que la información obtenida sea útil para la toma de decisiones. Para ello es preciso que los distintos interesados puedan disponer de la misma. Desde la IGAE se ha tratado de impulsar el uso y utilidad de la información para las propias entidades, desarrollando por ejemplo indicadores financieros y presupuestarios, obligatorios dentro de la memoria. Sin embargo, queda todavía pendiente de desarrollo un registro de las cuentas de las administraciones públicas, y a día de hoy sólo la Administración del Estado tiene la obligación de publicar sus cuentas en el BOE. Junto a ello, cabría resaltar la necesidad de estudiar aspectos más novedosos, como puede ser el capital intelectual, en el ámbito del sector público.
- *Contabilidad de Gestión y Análisis de la Eficiencia.* La información sobre costes, obtenida a través de la contabilidad analítica, es útil para la toma de decisiones y para evaluar adecuadamente la gestión realizada en todo tipo de entidad, sea pública o privada. Sin embargo, esta rama de la contabilidad pública no ha sido objeto de

(2) Aunque el sector público empresarial no está sujeto a la contabilidad pública, sino al régimen de contabilidad empresarial, incluimos en esta revisión aquellos trabajos que están relacionados con el control y rendición de cuentas de estas entidades, desde una perspectiva amplia, dado que a estos efectos sí están sometidos al régimen del sector público y por tanto puede entenderse que estarían en la línea de Contabilidad, Gestión y Auditoría del Sector Público.

FIGURA 1.- ÁREAS DE INTERÉS PREFERENTE EN LA CONTABILIDAD Y GESTIÓN DEL SP

desarrollo normativo, y sólo pueden destacarse algunos esfuerzos y experiencias concretas, como el proyecto CANOA (Contabilidad Analítica de Organismos Autónomos), o el proyecto de Contabilidad de Costes de la Federación Española de Municipios y Provincias, FEMP. Destaca igualmente en esta línea los esfuerzos por

implantar herramientas para medir la actividad y resultados obtenidos, como indicadores de gestión o cartas de servicios. En la actualidad, el PGCP recoge la obligación de incluir dentro de la memoria información sobre los costes de los servicios, así como indicadores de economía, eficiencia y eficacia, por lo que esta área va a recibir un interés considerable en los próximos años.

- *Descentralización y Consolidación de Estados Financieros.* En los últimos años se ha producido en España y, en general, en el resto de países desarrollados, una progresiva descentralización y externalización en la gestión de los servicios públicos, lo que ha provocado que los estados financieros publicados por la entidad principal hayan perdido relevancia y representatividad. Por ello, se hace preciso elaborar estados financieros consolidados en el sector público, en línea con la situación en el contexto internacional, donde las administraciones presentan estados consolidados como lo hace un grupo de empresas. El proyecto más ambicioso es el proyecto de Reino Unido, *Whole of Government Accounts*, donde se pretende elaborar estados consolidados de todo el sector público de Reino Unido.
- *Aproximación Contabilidad Pública/Contabilidad Nacional.* La aprobación de la Ley de Estabilidad Presupuestaria supuso que las entidades deban prestar interés de forma individualizada a magnitudes tradicionalmente consideradas exclusivamente en Contabilidad Nacional, como es el concepto de capacidad/necesidad de financiación. Esto ha traído de nuevo a colación un viejo debate sobre la relación entre la Contabilidad Pública y la Contabilidad Nacional, todavía pendiente de ser abordado en el caso de nuestro país. Este es uno de los objetivos prioritarios de algunos organismos normalizadores en el contexto internacional, como es el caso de Australia, donde el Australian Accounting Standard Board (AASB) 1049 trata de establecer una relación entre la información financiera microeconómica y la macroeconómica de la Contabilidad Nacional, al objeto de permitir que exista un único sistema del que se deriven ambos tipos de información. También el Internacional Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) está trabajando en esta línea, en la que ya ha publicado un research paper (IPSASB, 2005) y la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público nº 22 Divulgación de Información del Sector Gubernamental.
- *Comparabilidad y Armonización Internacional de los Sistemas Contables.* Aunque la necesidad de armonización de la contabilidad pública no puede justificarse en términos similares a la del sector empresarial, otras razones argumentan la importancia de poder obtener cuentas comparables entre administraciones públicas de distintos países. De hecho, la existencia de unas Normas Internacionales de Contabilidad Pública para el Sector Público está haciendo que los sistemas contables de los distintos países converjan en un plano formal, dado que la mayor parte de los países están adaptando su normativa a dichas normas. Este es de hecho el caso de

España, donde como hemos indicado se ha aprobado recientemente un nuevo PGCP adaptado a las normas internacionales de contabilidad, así como al PGC de las empresas del año 2007.

- *Administración electrónica y egovernment.* La aplicación de las tecnologías de la información y comunicación ha significado la modernización de la gestión pública y la mejora en la prestación de servicios a los ciudadanos. De hecho, la ley de derecho de acceso electrónico a los servicios públicos, pone de manifiesto la importancia de que nuestras administraciones pongan en marcha la administración electrónica, donde puede igualmente fomentarse la divulgación de información a través de los medios electrónicos, así como la participación de los ciudadanos, por ejemplo mediante la utilización de presupuestos participativos.
- *Control y Auditoría en el Sector Público.* A la vista de los factores que han condicionado el desarrollo de la contabilidad pública, está clara la necesidad de establecer medios de control y auditoría de la aplicación de los recursos públicos, tanto de carácter interno como externo. En estos momentos la auditoría de legalidad y financiera han alcanzado un total desarrollo en el sector público, pero queda todavía pendiente el desarrollo de la auditoría de economía, eficiencia y eficacia. Quizá con la presentación de información sobre costes e indicadores de gestión dentro de la memoria, pueda avanzarse hacia dicha orientación.
- *Nuevas formas de financiación de los servicios públicos.* Las continuas restricciones de recursos públicos y la búsqueda de fórmulas que permitan incrementar la eficiencia en la prestación de servicios públicos han llevado al desarrollo de nuevas formas de financiación de servicios públicos, como es el caso de los contratos de Colaboración Público-Privados, recogidos en la Ley de Contratos del Sector Público. La Contabilidad debe necesariamente dar respuesta a estas nuevas formas de gestión y debe establecer los mecanismos adecuados para integrar su información en las cuentas de las administraciones públicas.
- *Responsabilidad Social de las Administraciones Públicas.* El interés por la gestión medioambiental y el desarrollo sostenible es en estos momentos una de las características de nuestro sistema económico³ y las administraciones públicas no pueden quedar ajenas a ello. La preocupación por la consecución de una administración pública eficiente, ha ido acompañada por la búsqueda de la responsabilidad social de estas entidades, llevando a la implantación de sistemas de gestión medioambiental en algunos casos o sistemas de información medioambiental en otros, como es el caso de la Agenda Local 21.

(3) Pueden destacarse a modo de ejemplo, las siguientes iniciativas: creación del Foro de Expertos en Responsabilidad Social de las Empresas, del Consejo Estatal de RSE y de la Subcomisión Parlamentaria para promover y potenciar la RS.

3 | LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD Y GESTIÓN DEL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA

3.1. Objetivo

El objetivo de este apartado es revisar la investigación en Contabilidad y Gestión Pública realizada por los profesores e investigadores de las universidades españolas, dado el proceso de modernización y normalización que ésta ha sufrido en los últimos 30 años. En concreto, pretendemos alcanzar los siguientes objetivos específicos:

- a. Conocer la producción científica de los profesores que trabajan en la línea de investigación en Contabilidad y Gestión de las Administraciones Públicas.
- b. Analizar cuáles son los temas que mayor atención han recibido y también cuáles pueden ser de mayor interés en el futuro.
- c. Estudiar qué ámbitos subjetivos han recibido mayor atención por parte de los investigadores.
- d. Evidenciar qué revistas son las seleccionadas por los profesores para publicar sus resultados, diferenciando entre nacionales e internacionales, y dentro de las primeras entre las revistas de mayor impacto en el área.
- e. Mostrar en qué universidades se sitúan fundamentalmente los profesores que dirigen su investigación a este ámbito.
- f. Analizar la evolución temporal en estos treinta años, para examinar si se ha producido o no algún cambio en las preferencias de los investigadores, tanto respecto a los temas abordados como en cuanto a las revistas seleccionadas.

En cierta medida, este trabajo puede considerarse una continuación del realizado por Laffarga y Lucuix en 1994, aunque en este caso nos centramos exclusivamente en la investigación y además la metodología aplicada es diferente, tal como exponemos a continuación. A nivel internacional, destacan dos trabajos que tienen también objetivos similares (Broadbent y Guthrie, 1992; 2008), pero con un alcance internacional, frente al limitado carácter nacional que presenta este trabajo. Otros trabajos internacionales en los que se aborda la investigación en Contabilidad Pública son Lapsley (1988), donde se hace una revisión de las áreas que han interesado a los investigadores hasta ese momento y cuáles deberían ser objeto de estudio futuro, van Helden et al. (2008), que se centran en la investigación relativa a la medición del resultados de la gestión en el sector público, o el recientemente publicado por Head (2010), de carácter más conceptual, en el que pone de manifiesto la importancia de que haya una interrelación entre la investigación en la gestión pública y la práctica desarrollada por los profesionales de la contabilidad y gestión.

3.2. Metodología

Al igual que otros trabajos previos realizados en España en los que se trata de indagar en la producción científica de los profesores universitarios de contabilidad, ya sea en un área concreta (Escobar et al. 2005 para la Contabilidad de gestión), o en el campo de la contabilidad en general (Amat et al., 1998, Larrinaga, 2005, Moya y Prior, 2008), nos centramos en las publicaciones en revistas académicas, entendiendo que es el medio más habitual de difusión de la investigación científica. Dejamos al margen comunicaciones a congresos, por entender que de esa forma podríamos estar duplicando trabajos, y las publicaciones en libros porque no necesariamente habrán contado con un proceso de evaluación de sus respectivos capítulos. Tampoco incluimos los proyectos de investigación financiados en convocatorias públicas o las tesis doctorales porque, aún cuando entendemos que son señales de la investigación, consideramos que sus resultados se publicarán en revistas especializadas y por tanto ya quedarán analizados en ese modo. Frente a ello, el trabajo realizado por Laffarga y Lucuix (1994) analiza las tesis doctorales dentro del apartado de investigación, y también los cursos que se incluían en los programas de doctorado de las Universidades Españolas, relativos a temas de Contabilidad Pública.

Por otra parte, tampoco pretendemos desarrollar un trabajo exhaustivo en el que se recojan todas las publicaciones de contabilidad pública, sino más bien que sirva para poner de manifiesto la evolución, por lo que entendemos que seleccionando algunas revistas podemos conseguir dicho objetivo. Y dentro de esa selección debemos incluir tanto revistas nacionales como internacionales, por lo que finalmente hemos decidido seleccionar revistas que puedan valorarse con criterios similares, habiendo optado por el factor de impacto como criterio de selección. Esto nos ha llevado a considerar todas las revistas que están incluidas en la base de datos *Institute for Scientific Information* (en adelante ISI) y que pueden considerarse una referencia dentro del área.

En el caso de las nacionales, hemos seleccionado la Revista Española de Financiación y Contabilidad y Hacienda Pública Española, por estar ambas incluidas la base datos ISI y por entender que para los profesores de contabilidad cualquiera de las dos puede ser una buena opción para publicar sus resultados sobre contabilidad y gestión en el sector público. Dejamos al margen otras revistas españolas de economía incluidas en la referida base de datos, como la Revista de Economía Aplicada, porque revisando sus índices hemos observado la ausencia de trabajos sobre esta línea de investigación. Sin embargo, pese a no estar incluida en esta base de datos, incluimos la Revista de Contabilidad desde sus inicios porque, además de ser la revista a la que va dirigido este artículo, es una revista de referencia para los profesores universitarios de contabilidad, cuenta con un proceso de evaluación anónimo y además está incluida normalmente en el primer cuartel del índice In-recs elaborado por la Universidad de Granada. Para realizar las búsquedas hemos utilizado las bases de datos de las respectivas revistas.

En relación a las revistas internacionales, hemos optados por considerar todas las revistas incluidas en cualquier categoría de la base de datos ISI, dado que consideramos que en ocasiones el propio ámbito de estudio puede justificar el envío de trabajos a revistas no incluidas en las categorías de Administración Pública o de Economía y Negocios. Para realizar las búsquedas hemos utilizado la citada base de datos, utilizando de forma alternativa los criterios de búsqueda de autor, tema y universidad.

En definitiva, este trabajo es mucho más restrictivo que el de Laffarga y Lucuix (1994), o que el de Larrinaga (2005) y el de Moya y Prior (2008), dado que considera sólo revistas que tienen un factor de impacto evaluado. Dejamos con ello otras muchas revistas en las que se publican trabajos de contabilidad pública de elevada calidad, tanto nacionales como internacionales, pero resulta difícil abarcar absolutamente todas las revistas y hemos tenido que optar por un criterio de selección.

Revisamos los trabajos publicados dentro de la línea de contabilidad y gestión del sector público en las revistas anteriores, abarcando desde 1981 hasta el momento actual, construyendo una base de datos en la que captamos la siguiente información: año de publicación, revista, número de autores, procedencia de los autores, carácter del estudio: conceptual o empírico (diferenciamos a su vez si está basado en bases de datos o encuestas o en un estudio de caso), ámbito objeto de estudio y tema objeto del artículo. A estos efectos, agruparemos los trabajos por temas de investigación en línea con lo recogido en nuestro apartado segundo.

3.3. Análisis de Resultados

El número total de artículos analizados, que cumplen con las características señaladas anteriormente, es de 132, que aunque puede parecer reducido, no debe olvidarse que se trata en todos los casos de trabajos en revistas de elevada calidad, 116 de los cuales están recogidos en la base de datos ISI. Estos artículos corresponden a un total de 77 autores, la mayor parte de los cuales son profesores de los departamentos de Contabilidad y Finanzas de las universidades españolas. No obstante, no todos ellos trabajan en esta línea de investigación de forma habitual, dado que algunos profesores han publicado artículos sobre el sector público dentro de una línea de investigación concreta, como puede ser administración electrónica (Gandía y Archidona, 2008) o responsabilidad social (Larrinaga y Pérez, 2008).

Si se compara con los artículos de contabilidad de gestión analizados en Escobar et al. (2005, 373 artículos de cinco revistas españolas, alguna de las cuales tienen periodicidad mensual), o Larrinaga (2005, 345 artículos del conjunto de profesores de contabilidad y de todas las líneas de investigación del área), puede observarse que se trata de una producción científica relevante en estos momentos. De hecho, del total de trabajos analizados, 65 son trabajos publicados en revistas internacionales contenidas en el ISI, lo cual contrasta con la situación mostrada en Larrinaga (2005), que evidencia 71 artículos

publicados por los profesores de contabilidad de 1992 a 2002 en revistas internacionales, muchas de las cuales no están incluidas en el mencionado índice. La diferencia temporal es sin duda una de las explicaciones a dicha diferencia.

En todo caso, se trata de una producción que ha ido creciendo de forma importante en los últimos años, tal como se constata en la tabla 1, donde se muestra el número de artículos en cada uno de los quinquenios del período. Del total de trabajos en este campo de investigación, el 45,5% han sido publicados en el último quinquenio. Y en concreto el 16,7% se ha publicado en 2009, lo que pone de manifiesto el interés que en estos momentos tiene el ámbito de la contabilidad y gestión pública para los profesores de contabilidad en España.

TABLA 1.- NÚMERO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS EN CONTABILIDAD Y GESTIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

	NÚMERO DE ARTÍCULOS	PORCENTAJE
1981-1985	3	2,3%
1986-1990	2	1,5%
1991-1995	19	14,4%
1996-2000	14	10,6%
2001-2005	34	25,8%
2006-2010	60	45,5%
TOTAL	132	100,0%

Este reciente incremento es todavía más notable si nos centramos en la diferenciación entre artículos nacionales e internacionales (tabla 2), constatando que el primer artículo internacional y referenciado en ISI fue publicado en 1996 en Applied Economics (Prior, 1996), y hasta el año 2001 no se publicó otro artículo internacional contenido en ISI. Por tanto, puede decirse que la internacionalización de la actividad investigadora en contabilidad pública se ha producido en la última década. En concreto, el 81,53% de los artículos internacionales referenciados en se han publicado en el último quinquenio.

TABLA 2.- DISTRIBUCIÓN DE ARTÍCULOS EN REVISTAS NACIONALES E INTERNACIONALES

	NÚMERO DE ARTÍCULOS		
	REVISTAS NACIONALES	REVISTAS INTERNACIONALES	TOTAL
1981-1985	3	0	3
1986-1990	2	0	2
1991-1995	19	0	19
1996-2000	13	1	14
2001-2005	23	11	34
2006-2010	7	53	60
TOTAL	67	65	132

Esto está en línea con la situación de la investigación en Contabilidad, donde hasta hace relativamente poco, han sido pocos los académicos españoles que han difundido los resultados de sus trabajos a nivel internacional. A este respecto, hemos de reconocer que los criterios de la CNEAI y de la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA) han tenido un efecto importante en los objetivos de los investigadores en contabilidad en general, dado que se ha extendido la remisión de artículos a revistas intencionales incluidas en los índices JCR e ISI.

Además, esto ha tenido un claro efecto en las publicaciones en revistas nacionales. Así, mientras en los años 2001-2005 el 67,7% de los artículos de contabilidad pública con impacto se publicaban en revistas nacionales, en el último quinquenio sólo el 11,7% del total de la producción científica relevante del área se ha publicado en dichas revistas nacionales. En todo caso, hay que ser consciente de que hemos dejado al margen del estudio revistas nacionales que publican trabajos de contabilidad pública que pueden ser de elevada calidad científica, aunque no figuren en la base de datos ISI.

En relación a las revistas seleccionadas por los investigadores en contabilidad pública, tal como puede verse en la tabla 3, en las revistas nacionales la preferida ha sido la Revista Española de Financiación y Contabilidad, que ha publicado un total de 46 artículos. La Revista de Contabilidad, por su parte, desde que inició su publicación, ha recogido 16 trabajos de contabilidad pública. Por último, Hacienda Pública es la que menos trabajos ha publicado, lo cual es lógico teniendo en cuenta que no es una revista propiamente de contabilidad.

TABLA 3.- DISTRIBUCIÓN DE ARTÍCULOS EN REVISTAS NACIONALES

	NÚMERO DE ARTÍCULOS	PORCENTAJE
Revista Española de Financiación y Contabilidad	46	68,7%
Revista de Contabilidad	16	23,9%
Hacienda Pública Española	5	7,5%
TOTAL	67	100%

Entre las revistas internacionales, puede observarse (tabla 4) que hay diversidad y los artículos no se concentran en revistas concretas. La que más artículos ha recogido es Public Money and Management, publicada por el Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) de Reino Unido, seguida de International Review of Administrative Sciences, publicada por el Institut International des Sciences Administratives. Hay que señalar asimismo que algunas de las revistas no son del área de Economía y Finanzas ni de Administración Pública, dado que en ocasiones los investigadores seleccionan la revista en función del ámbito de estudio, como es el caso de los trabajos del sector sanitario.

TABLA 4.- DISTRIBUCIÓN DE ARTÍCULOS EN REVISTAS INTERNACIONALES

	NÚMERO DE ARTÍCULOS	PORCENTAJE
Public Money and Management	8	12,3%
International Review of Administrative Sciences (IRAS)	6	9,2%
Online Information Review	5	7,7%
Public Administration and Development	4	6,2%
Applied Economics	3	4,6%
Australian Journal of Public Administration	3	4,6%
Environment and Planning C-Government and Policy	3	4,6%
Local Government Studies	3	4,6%
Public Administration	3	4,6%
American Review of Public Administration	2	3,1%
European Accounting Review	2	3,1%
Government Information Quarterly	2	3,1%
Public Administration Review	2	3,1%
Public Management Review	2	3,1%
Otras revistas (17 revistas en cada una de las cuales se ha publicado un único artículo)	17	25,5%
TOTAL	65	100,0%

En cuanto a la procedencia de los investigadores, puede observarse en la tabla 5 la existencia de grupos de investigación relevantes en las Universidades de Zaragoza, Granada, Valencia, Murcia, Oviedo y Universidad Autónoma de Barcelona. A este respecto, cuando un artículo corresponde a autores de distintas universidades, éste ha sido asignado a la universidad de procedencia del investigador de la categoría académica superior. En cierta medida, los resultados son coherentes con los obtenidos en los estudios de producción científica realizados por Larrinaga (2005) y Moya y Prior (2005), donde se denota la concentración de forma especial en algunas universidades, entre las que destaca Zaragoza y Valencia.

Por otro lado, en cuanto al número de autores (tabla 6), se observa que los investigadores prefieren el trabajo en equipo a trabajar de forma individual, ya que sólo el 34,8% de los artículos son publicados por un único autor. A este respecto, también se observa un cambio temporal, pues mientras hasta el año 2000 predominaban los trabajos que correspondían a un único autor (68,4% de los trabajos publicados), en el último quinquenio el 83,3% de los trabajos son publicados por varios autores, siendo dos o tres el número preferido por los investigadores. Similares conclusiones se observan en Moya y Prior (2008), donde se constata que en 2005 sólo el 23% de los trabajos publicados en las revistas españolas por los profesores de contabilidad son elaborados por un único autor, mientras el 47% se elaboran por dos autores.

TABLA 5.- DISTRIBUCIÓN DE ARTÍCULOS POR UNIVERSIDADES

	NÚMERO DE ARTÍCULOS	PORCENTAJE DE ARTÍCULOS	NÚMERO DE AUTORES	PORCENTAJE DE AUTORES
Universidad Autónoma de Barcelona	6	4,5%	3	3,9%
Universidad de Barcelona	6	4,5%	4	5,2%
Universidad de Castellón	4	3%	3	3,9%
Universidad de Granada	20	15,2%	7	9,1%
Universidad de Málaga	2	1,5%	2	2,6%
Universidad de Murcia	11	8,3%	6	7,8%
Universidad de Oviedo	7	5,3%	6	7,8%
Universidad Pablo Olavide	3	2,3%	2	2,6%
Universidad de Rey Juan Carlos	2	1,5%	2	2,6%
Universidad de Sevilla	3	2,3%	2	2,6%
Universidad de Valencia	15	11,4%	4	5,2%
Universidad de Zaragoza	43	32,6%	20	26%
Otras Universidades (9 universidades a cada una de las cuales corresponde únicamente un artículo y la Universidad de Almería ⁴ e IGAE ⁵)	10	8,00%	16	19,50%
TOTAL	132	100%	77	100%

TABLA 6.- NÚMERO DE AUTORES DE LOS ARTÍCULOS PUBLICADOS

	NÚMERO DE AUTORES				
	1	2	3	4	TOTAL
1981-1985	3	0	0	0	3
1986-1990	2	0	0	0	2
1991-1995	13	6	0	0	19
1996-2000	8	3	0	3	14
2001-2005	10	16	7	1	34
2006-2010	10	27	22	1	60
TOTAL	46	52	29	5	132

Normalmente, son equipos de la misma universidad, aunque cada vez más hay colaboraciones interuniversitarias. Como puede verse en la tabla 7, del total de trabajos realizados por varios autores, el 30,2% corresponden a colaboraciones entre profesores de distintas universidades, de los que sólo tres son colaboraciones que traspasan las fronteras nacionales (Acerete et al. 2009 y 2010, Naranjo et al., 2008).

(4) No aparecen trabajos porque aunque la profesora Caba pertenece a dicha universidad, sus trabajos son realizados en coautoría con los profesores de Granada y aparecen en dicha universidad.

(5) Ha sido incluido aquí el trabajo de Martínez Manzanedo (1994).

TABLA 7.- PROCEDENCIA DE LOS TRABAJOS CON VARIOS AUTORES

	NÚMERO DE ARTÍCULOS	PORCENTAJE
Misma Universidad	60	69,8%
Colaboración entre Universidades Españolas	23	26,7%
Colaboraciones con Universidades Internacionales	3	3,5%
TOTAL	86	100

En relación al ámbito de estudio (tabla 8), observamos que muchos de los trabajos no se centran en un ámbito concreto, en tanto que abordan planteamientos que abarcan en su totalidad al sector público, pero la mayor parte de ellos delimitan el ámbito de estudio a un subsector concreto, siendo el sector local el que mayor interés ha recibido por parte de los investigadores. Ello puede deberse tanto a que se trata del sector que más preocupa, al ser más próximo al ciudadano o el de menor nivel, como a la posibilidad que éste ofrece para realizar estudios comparativos, a lo que se une la posibilidad de realizar estudios empíricos en los últimos años por la existencia de algunas bases de datos del mencionado sector.

TABLA 8.- ÁMBITO DE ESTUDIO EN LOS ARTÍCULOS PUBLICADOS

	NÚMERO DE ARTÍCULOS	PORCENTAJE
Sector Público en General	33	25%
Administración Central	10	7,6%
Administración Autonómica	4	3%
Administración Local	63	47,7%
Empresas públicas	7	5,3%
Hospitales	11	8,3%
Universidades	2	1,5%
Servicios públicos	2	1,5%
TOTAL	132	100%

Destacan sin embargo el bajo número de trabajos que se centran en instituciones concretas, siendo el sector sanitario uno de los que más interés ha recibido. Sin embargo, no son muchos los trabajos sobre universidades ni tampoco los que abordan servicios públicos concretos.

Si comparamos los resultados con los recogidos en Broadbent y Guthrie (2008), observamos que en nuestro país hay más interés en el sector local que a nivel internacional, pero menos en las organizaciones y entidades específicas. Quizá la razón esté como hemos dicho en la disponibilidad de información para llevar a cabo dichos estudios.

En cuanto a las áreas de estudio (tabla 9), la contabilidad de gestión y análisis de la eficiencia es la que más interés ha recibido, reflejando el interés de los investigadores por poner de manifiesto las herramientas y prácticas disponibles para la mejora de la eficiencia pública. Las aportaciones van desde la aplicación del Cuadro de Mando Integral hasta la construcción de un sistema de indicadores que pueda servir para hacer el control de gestión de la entidad. A esto habría que añadir el elevado número de artículos destinados al análisis de la eficiencia de los servicios públicos, la mayor parte de ellos centrados en el sector local, aplicando técnicas y metodologías de análisis, como es el caso del DEA. Esto está en línea con el resultado de Broadbent y Guthrie (2008), donde se observa que casi la mitad de los artículos publicados en las revistas seleccionadas por los autores abarcan el tema de contabilidad de gestión.

TABLA 9.- ÁREAS DE ESTUDIO EN LOS ARTÍCULOS PUBLICADOS

	NÚMERO DE ARTÍCULOS	PORCENTAJE
Normalización contable	15	11,4%
Análisis y utilidad de la información contable	23	17,4%
Contabilidad de gestión y Análisis de Eficiencia	36	27,3%
Aproximación Contabilidad Financiera-Contabilidad Nacional	1	0,8%
Administración Electrónica y e-government	14	10,6%
Descentralización y Consolidación de estados financieros	10	7,6%
Comparabilidad y Armonización	17	12,9%
Auditoría y Control	9	6,8%
Nuevas formas de financiación de servicios públicos	6	4,5%
Responsabilidad Social de las AAPP	1	0,8%
TOTAL	132	100%

En segundo lugar se sitúa el análisis de la información financiera externa y su utilidad, donde se enmarcarían el 17,4% de los trabajos publicados. Las aportaciones abordan aspectos como el análisis financiero de la información contable, la utilidad de la información para predecir la calificación crediticia, o los factores explicativos del nivel de endeudamiento, así como la capacidad de la información para influir en las decisiones de voto de los ciudadanos.

La tercera área más estudiada es la comparabilidad y armonización entre distintos países, donde se han realizado trabajos comparativos entre los países de la Unión Europea, entre anglosajones y europeo continentales y también entre los países latinoamericanos. En ocasiones han sido las reformas de la gestión el objetivo del análisis comparativo, en otras la normativa contable aplicada y en las menos la información contable publicada por los distintos niveles de gobierno. Todavía son pocos los trabajos que han tomado como

referencia las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, por lo que puede decirse que se trata de un área que puede recibir todavía interés por parte de los profesores, especialmente a raíz de la reforma que la mayor parte de países están llevando para adaptar su normativa a las normas internacionales, tanto en Europa como en Latinoamérica.

La administración electrónica y e-government han sido abordados en 14 artículos, lógicamente la mayor parte de ellos pertenecientes al último quinquenio que es cuando mayor avance han tenido las tecnologías de la información.

En el lado opuesto, destaca la única aportación en la que se aborda la relación entre Contabilidad Pública y Contabilidad Nacional, y que está en la agenda de muchos de los organismos contables normalizadores en estos momentos. De hecho, la IFAC emitió en 2005 una recomendación en ese sentido, a lo que han seguido esfuerzos en países como Australia o Nueva Zelanda. Parece por tanto que éste puede ser uno de los temas de interés para los próximos años.

De forma similar, en el área de responsabilidad social hay un único trabajo publicado en estos momentos, correspondiendo a las empresas públicas de abastecimiento de agua (Larrinaga y Pérez, 2008) y no al sector administrativo. En todo caso, nos consta que los investigadores han incluido ya en sus programas de investigación la responsabilidad social de las administraciones públicas, pero todavía son escasas las publicaciones en esta área. Es sin duda otro tema para incorporar en las agendas de investigación en el presente y futuro, con aspectos tales como la Agenda Local 21, los sistemas de gestión medioambiental, la información de carácter social, o la implantación de planes de igualdad en las administraciones públicas.

En cuanto al carácter metodológico de los trabajos publicados (tabla 10), como puede verse en la tabla 10, el 65,91 % de los trabajos son de carácter empírico, por lo que puede decirse que a pesar de la dificultad para disponer de bases de datos, los investigadores han sabido solventar bien los problemas y han optado por soluciones que les permitan hacer trabajos de carácter empírico, recurriendo a datos de entidades concretas, datos disponibles en páginas Web o a la realización de encuestas como medio para captar datos. Esto refleja el interés de las revistas en publicar datos en los que haya algún contenido empírico que complete o refute los planteamientos conceptuales o teóricos.

En ese sentido, se detecta una evolución temporal que refleja la mayor disponibilidad de información para realizar trabajos empíricos y el interés de los profesores en dichos trabajos, en tanto que en el último quinquenio sólo tres trabajos son conceptuales y no tienen una parte empírica basada en bases de datos, encuestas o estudios de caso. Este último método no se había utilizado hasta la última década, predominando los trabajos de carácter teórico y conceptual hasta dicho momento.

TABLA 10.- METODOLOGÍA APLICADA EN LOS TRABAJOS PUBLICADOS

	METODOLOGÍA DEL TRABAJO			
	CONCEPTUAL	EMPÍRICA (bases de datos o encuestas)	EMPÍRICA (estudio de caso)	TOTAL
1981-1985	3	0	0	3
1986-1990	2	0	0	2
1991-1995	18	1	0	19
1996-2000	8	6	0	14
2001-2005	11	20	3	34
2006-2010	3	54	3	60
TOTAL	45	81	6	132

En cuanto a la metodología empleada en cada una de las áreas (tabla 11), puede observarse que los trabajos de tipo teórico y conceptual se sitúan básicamente en las áreas de Normalización Contable, Auditoría y Control y Descentralización de Estados Financieros, quizá por el tipo de planteamientos ofrecidos en los mismos, pero también por la falta de bases de datos que permitan acompañar de un trabajo empírico esos planteamientos, dado que en la mayor parte de los casos son trabajos realizados en las dos primeras décadas del período analizado

TABLA 11.- METODOLOGÍA DE LOS TRABAJOS EN CADA UNA DE LAS ÁREAS

	CONCEPTUAL	EMPÍRICA (bases de datos o encuestas)	EMPÍRICA (estudio de caso)	TOTAL
Normalización contable	12	2	1	15
Análisis y utilidad de la información contable	6	17	0	23
Contabilidad de gestión y Análisis de Eficiencia	4	29	3	36
Aproximación Contabilidad Financiera-Contabilidad Nacional	1	0	0	1
Administración Electrónica y egovernment	0	14	0	14
Descentralización y Consolidación de estados financieros	6	3	1	10
Comparabilidad y Armonización	6	10	1	17
Auditoría y Control	8	1	0	9
Nuevas formas de financiación de servicios públicos	2	4	0	6
Responsabilidad Social de las AAPP	0	1	0	1
TOTAL	45	81	6	132

4 LA AGENDA PARA EL FUTURO Y EL NÚMERO ESPECIAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

El trabajo de revisión bibliográfica realizado nos permite evidenciar que en el último quinquenio los profesores de contabilidad españoles han tenido una producción científica creciente en la línea de investigación de contabilidad y auditoría del sector público, continuando así con el proceso de internacionalización que había iniciado ya en el año 1996. Los profesores de contabilidad han marcado sus objetivos en las revistas incluidas en el ISI, impulsados por las exigencias recogidas para la valoración de la investigación por parte de la CNEAI y de la ANECA.

El análisis de los trabajos realizados nos permite constatar que existe también una evolución en la metodología aplicada, y si en un primer momento los trabajos eran de carácter más conceptual y teórico, en la actualidad casi todos los trabajos cuentan con un estudio empírico basado en bases de datos, encuestas o estudios de caso. Creemos que es una buena orientación, pero tampoco conviene olvidar que realmente todo trabajo empírico debe tener un soporte teórico que lo justifique.

Se observa que es la administración local el subsector que más interés ha recibido por parte de los investigadores, seguido del sector público en general. Sin embargo, hay cierto déficit todavía en el análisis de servicios concretos, que como apuntan Broadbent y Guthrie (2008), marcan un poco el interés actual para el futuro, en tanto que se pasa de una idea de sector público a servicios públicos, que parece que todavía no ha tenido efectos en la investigación contable de nuestro país. Puede por tanto decirse que dicha orientación puede marcar el desarrollo de estudios futuros, aún sin descartar continuar con estudios referidos a cada uno de los subsectores, y en concreto el local.

También el sector de entidades específicas puede todavía ser objeto de análisis en trabajos posteriores, como es el caso de Universidades. De hecho, así se apunta también en Broadbent y Guthrie (2008). También hay todavía sectores prácticamente no incluidos en los trabajos de investigación, como es el caso de Defensa.

En cuanto al ámbito de estudio, puede vaticinarse que los dos ámbitos menos estudiados hasta el momento serán los que más desarrollo requieran en el futuro, como es el caso de la Aproximación entre la Contabilidad Pública y la Contabilidad Nacional y la Responsabilidad Social de las administraciones públicas. En relación a la primera, es preciso incluirlo en la agenda para que nuestras administraciones tengan sistemas contables coordinados, permitiendo un ahorro de costes y un mejor aprovechamiento. No pueden mantenerse como sistemas aislados. Y esto debe aprovecharse para incluir los estados financieros consolidados en nuestras administraciones públicas, lo que permitirá también la realización de trabajos en dicho ámbito.

En relación a la responsabilidad social de las administraciones públicas, puede ligarse con el buen gobierno de las administraciones públicas, analizando aspectos como su gestión medioambiental, la participación ciudadana o la igualdad de género.

Otro aspecto que puede recibir interés futuro es el tema del capital intelectual en el sector público, en el que hasta el momento sólo nos consta el trabajo de Serrano et al. (2005). Es sin duda un tema de especial relevancia en algunas instituciones públicas, como es el caso de las universidades.

También la financiación privada de infraestructuras públicas y los contratos de colaboración público-privada deben ser objeto de análisis por parte de los académicos, al objeto de proponer y verificar las mejores prácticas contables que permitan la adecuada gestión de los mismos, así como la racionalización de los recursos públicos. En este trabajo sólo hemos identificado dos trabajos que abordan de forma específica dicha problemática, a los que podría añadirse el trabajo de Benito, Montesinos y Bastida (2008).

En todo caso, hay temas que han recibido interés pero que todavía lo precisan en el futuro, como es el caso de la contabilidad de costes, pues realmente la contabilidad de costes debe ser la base de la toma de decisiones en el sector público. Y en este caso, debe ser la agenda política de las instituciones públicas las que marquen la innovación, incluyendo en sus sistemas de gestión la contabilidad de costes. Aquí es preciso una total colaboración entre profesionales y práctica y académicos e investigadores, en la línea que ya se viene haciendo en los últimos años a través del proyecto de colaboración de varias universidades con la FEMP.

De forma similar, la armonización y comparabilidad de la información está iniciando su andadura en estos momentos, por lo que aunque ya ha recibido interés en trabajos anteriores, consideramos que es el momento de analizar si realmente se logra o no dicha comparabilidad, así como los efectos prácticos de la misma.

En definitiva, existen varios factores clave que irrumpen con fuerza en este momento en el ámbito de la Contabilidad Pública y que sin duda pueden ser aprovechados por los profesores de contabilidad para realizar sus aportaciones en los ámbitos de mayor interés. Es preciso que la práctica y la investigación estén en continúa interrelación, aprovechando así cuantas sinergias puedan surgir. De hecho, Head (2010) hace una reflexión sobre la importancia de incluir en las agendas de investigación aquellos temas que conjuntamente interesen a investigadores y profesionales de la práctica de la contabilidad y auditoría, de modo que ambos puedan aprender.

Y prueba del interés de los temas mencionados son los trabajos publicados en este número de la Revista de Contabilidad. El primero de ellos, realizado por los profesores Aguado,

López y Vera (2010), aborda precisamente uno de los subsectores en los que se había mencionado la insuficiencia de trabajos, el de Defensa, y un ámbito bien importante para la mejora de la gestión pública, como es la auditoría de costes y precios. Recurriendo al método del caso, los autores evidencian el ahorro que se ha conseguido utilizando la auditoría de costes y precios, y por tanto su papel como instrumento de control económico y de apoyo para la toma de decisiones de los órganos de contratación del Ministerio de Defensa en los procesos de adquisición de armamento y material de defensa.

Del segundo trabajo, realizado por los profesores Benito, Bastida y Muñoz (2010), queremos destacar precisamente su interés desde el punto de vista económico y también social, en tanto que trata de encontrar los factores explicativos del nivel de presión fiscal existente en los municipios españoles, utilizando para ello las liquidaciones presupuestarias y otras variables económicas, demográficas y políticas de los municipios. Los resultados del estudio, ponen de manifiesto que la situación económico-financiera del municipio influye en la presión fiscal ejercida sobre los municipios, mientras que el signo político del partido de gobierno no parece afectar a la misma.

Y por último, el trabajo de Navarro, Alcaráz y Ortíz (2010), analiza las prácticas de divulgación de información sobre la Responsabilidad Social Corporativa (RSC) en las administraciones locales españolas, al objeto de poner de manifiesto las debilidades y fortalezas que, en materia de RSC, tienen los sistemas de información de estas entidades. Para ello, se recurre a la realización de un estudio empírico que permite constatar la existencia de deficiencias en la información sobre responsabilidad social publicada por los ayuntamientos españoles de mayor tamaño.

5 | CONSIDERACIONES FINALES

La investigación en Contabilidad Pública en España pone de manifiesto los temas que preocupan para la modernización de la administración pública, y refleja los cambios que se producen en la propia administración, en proceso continuo de cambio y mejora. Así, desde que se aprobará el primer PGCP en España, las revistas han publicado de manera creciente artículos en los que se abordan aspectos de Contabilidad, Gestión y Auditoría del Sector Público.

En un primer momento los investigadores elegían las revistas nacionales para publicar los resultados de sus trabajos de investigación, siendo la Revista Española de Financiación y Contabilidad la que ha publicado mayor número de trabajos, dentro de las revistas con impacto. La Revista de Contabilidad, desde que iniciara sus andaduras en 1997, ha sido otro de los medios de difusión de la investigación en Contabilidad Pública. También Hacienda Pública Española ha recogido en sus números interesantes artículos que

abordan la problemática de la contabilidad y gestión de las administraciones públicas, pese a no ser una revista propiamente de Contabilidad.

En la última década, los académicos han optado por una internacionalización de los resultados de sus trabajos, no sólo mediante la presentación de los mismos en workshops y conferencias internacionales, sino también con la publicación en revistas internacionales con índice de impacto, especialmente en el último quinquenio. A este respecto, se constata que es una línea de investigación que cuenta con un total de 116 artículos en revistas incluidas en la base de datos ISI, de los cuales 65 son en revistas internacionales, por lo que puede decirse que la producción científica ha sido considerable, si tenemos en cuenta que un reducido número de profesores de contabilidad trabajan en esta línea de investigación de forma intensiva. Además son grupos de investigación concentrados en unas pocas Universidades, como es Zaragoza, Granada, Murcia, Oviedo, o la Autónoma de Barcelona, a lo que hay que añadir algunos investigadores que de forma más individualizada realizan trabajos en esta línea de investigación. No obstante, algunos trabajos son el resultado de colaboraciones internunversitarias y que parece que puede ser una orientación que puede prosperar en el futuro, especialmente las que traspasan las fronteras nacionales, todavía escasas en estos momentos.

Esta evolución temporal hacia la expansión de los resultados de los trabajos de contabilidad a las revistas internacionales reproduce la situación existente en general dentro de la investigación en Contabilidad, como se pone de manifiesto en Larrinaga (2005). Las exigencias requeridas por parte de la CNEAI y la ANECA, tanto en la evaluación de la actividad investigadora como en los procesos de acreditación han sido sin duda uno de los factores más importantes para animar a los investigadores a adoptar esta orientación.

También se detecta una evolución en el tipo de trabajos realizados, pues si en un primer momento primaban los trabajos conceptuales y teóricos, en estos momentos pocos son los que no acompañan a sus planteamientos teóricos un estudio empírico.

El sector que mayor interés ha recibido es el de las administraciones locales, seguido de trabajos que abordan el sector público en general. Como áreas poco analizadas todavía pueden mencionarse el sector institucional o el sector de fundaciones.

En cuanto al ámbito de estudio, una buena parte de los trabajos abordan aspectos de contabilidad de gestión y análisis de la eficiencia, al igual que la investigación a nivel internacional (Broadbent y Guthrie, 2008), mostrando la preocupación de los investigadores por la mejora de la gestión pública e incentivados por la propia filosofía del NPM, que ha captado el interés de cientos de artículos en la literatura.

También la contabilidad financiera y el análisis de la utilidad de la información contable pública han sido objeto de análisis por parte de los académicos, al igual que los trabajos comparativos de distintos países, alguno de los cuales ha tomado como referencia las normas internacionales de contabilidad pública.

Se detecta sin embargo la existencia de áreas que pueden considerarse de interés y sin embargo están todavía poco estudiadas, como la aproximación de la Contabilidad Pública y la Contabilidad Nacional, la Responsabilidad Social de las administraciones públicas o la Financiación Privada de las Infraestructuras y Servicios Públicos. Estas áreas son las que pueden requerir mayor interés futuro por parte de los investigadores. Una muestra de ello es el panorama que los trabajos recogidos en este número monográfico ponen de manifiesto, cubriendo cuestiones emergentes y temas pendientes, tratando de arrojar luz sobre la situación existente en España y las posibles deficiencias, debilidades y retos a superar.

BIBLIOGRAFÍA

- Acerete, B., Shaoul, J. y Stafford, A. (2009). Taking its toll: The private financing of roads in Spain. *Public Money & Management*, 29(1): 19-26.
- Acerete, B.; Shaoul, J.; Stafford, A.; y, Stapleton, P. (2010). "The Cost of Using Private Finance for Roads in Spain and the UK", *Australian Journal of Public Administration*, 69(1): S48-S60.
- Aguado, J., López, A.M. y Vera, S. (2010). La auditoría de costes y precios como instrumento de racionalización del gasto público de defensa en España. *Revista de Contabilidad*, 13(2): 211-238.
- Aibar Guzmán, C. (2004). "Diseño y comunicación de instrumentos de medición del rendimiento en el marco de la nueva gestión pública". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. *Revista Española de Financiación y Contabilidad XXXIII* (123): 991-1024.
- Amat, O. Blakej, J. Gowthorpe y Oliveraes (1998). Análisis de autores, citas y revistas de contabilidad en España. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVII (96): 821-850.
- Aranguren Castro, J. (1982a). El Plan General de Contabilidad Pública (I). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XI (37): 37-68.
- Aranguren Castro, J. (1982b). El Plan General de Contabilidad Pública (II). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XII (40): 63-108.
- Arcas, MJ; Bachiller, P. (2008). Performance and Capital Structure of Privatized Firms in Europe. *Global Economic Review* 37(1): 107-123.
- Arnaboldi, M. y Lapsley, I. 2009. On the implementation of Accrual Accounting: A study of conflict and ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4): 809-836.
- Australian Accounting Standard Board, AASB (2007), *Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting*. AASB 1049.

- Bachiller, P. (2009a). Towards a Greater Quality of Regulation. The Regulatory Reform. *Revista del Clad Reforma y Democracia*, 45: 127-137.
- Bachiller, P. (2009b). Effect of ownership on efficiency in Spanish companies. *Management Decision*. 47(2): 289-307.
- Balaguer, M. T. (2004). La eficiencia en las administraciones locales ante diferentes especificaciones del output. *Hacienda Pública Española*, 170: 37-58.
- Balaguer, T. y Fuertes, I. (2001). Los Bienes Destinados al Uso General: Tratamiento Contable en Diferentes Administraciones Locales Europeas. *Revista de Contabilidad*, 4(7): 155-175.
- Balaguer-Coll, MT; Prior, D. (2009). Short- and long-term evaluation of efficiency and quality. An application to Spanish municipalities. *Applied Economics*, 41(23): 2991-3002
- Balaguer-Coll, MT; Prior, D; Tortosa-Ausina, E. (2007). On the determinants of local government performance: A two-stage nonparametric approach. *European Economic Review*, 51(2): 425-451.
- Balaguer-Coll, MT; Prior, D; Tortosa-Ausina, E. (2010). Devolution dynamics of Spanish local government. *Environment and planning A*, 42(6): 1476-1495
- Barberán, R. Costa, A. y Alegre, A. (2008). Los costes de los servicios urbanos del agua: un análisis necesario para el establecimiento y control de tarifas. *Hacienda Pública Española*. 186: 123-155.
- Barton, A. (2009). The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. *Abacus*. 45(2): 221-248.
- Bastida, B. y Benito, B. (2005). Análisis del endeudamiento en los Ayuntamientos: un Estudio Empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIV(126): 613-636.
- Bastida, FJ; Benito, B. (2006). Financial reports and decentralization in municipal governments. *International Review of Administrative Science*, 72(2): 223-238.
- Bastida, F; Benito, B. (2007). Central government budget practices and transparency: An international comparison. *Public Administration*, 85(3): 667-716.
- Bastida, F; Benito, B; Guillamon, MD. (2009). An Empirical Assessment of the municipal financial situation in Spain. *International Public Management Journal*, 12(4): 484-499.
- Bel, G; Fageda, X. (2008). Reforming the local public sector: economics and politics in privatization of water and solid waste. *Journal of Economic Policy Reform*. 11(1): 45-65.
- Benito, B. (1996). El concepto de entidad en contabilidad pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXVI(88): 683-713.
- Benito, B. y Bastida, F. (2007). La consolidación de cuentas en las entidades locales españolas: un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXXVI (134): 351-388.
- Benito López, B. y Bastida Albaladejo, F. J. (2008). Política y gestión financiera municipal, *Revista de Contabilidad*, 11(2): 55-78.
- Benito, B; Bastida, F. (2009). Budget Transparency, Fiscal Performance, and Political Turnout: An International Approach. *Public Administration Review*, 69(3): 403-417.
- Benito, B; Bastida, F; Garcia, JA. (2010). Explaining differences in efficiency: an application to Spanish municipalities. *Applied Economics*, 42(4): 515-528.

- Benito, B.; Bastida, F. y Guillamón, M^a. D. (2010). Urban sprawl and the cost of public services: an evaluation of Spanish local governments, *Lex Localis- Journal of Local self-government*, 8(3): 245-264.
- Benito, B., Bastida, F. y Muñoz, M.J. (2010). Factores Explicativos de la Presión Fiscal Municipal. *Revista de Contabilidad*, 13(2): 239-284.
- Benito, B., Brusca, I. y Montesinos, V. (2003). Utilidad de la información contable en los rating de deuda pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXXVIII(117): 501-537.
- Benito, B., Brusca, I. y Montesinos, V. (2004). Análisis del Endeudamiento en las Comunidades Autónomas. *Revista de Contabilidad*. 7(13): 85-112.
- Benito, B.; Brusca, I.; Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences* 73(2): 293-317.
- Benito, B. y Martínez Conesa, I. (2002). Análisis de las Administraciones Públicas a Través de Indicadores Financieros. *Revista de Contabilidad*. 5(9): 21-55.
- Benito, B., Montesinos, V. y Bastida, F. (2008): An example of creative accounting in public sector: The private financing of infrastructures in Spain, *Critical Perspectives on Accounting*, 19(7): 963-986.
- Broadbent, J. y Guthrie, J. (1992). Changes in the public sector: a review of recent alternative accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(2): 3-31.
- Broadbent, J. y Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of contextual accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2): 129-169.
- Brusca, I. (1997a) En las administraciones públicas: ¿Cuadro de financiación y/o estado de flujos de tesorería?. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXVII(92): 623-655.
- Brusca, I. (1997b). “Una Nueva Perspectiva de los Informes Financieros en Contabilidad Pública: Los Indicadores de Gestión”. *Revista de Contabilidad*, 0 (0): pp.27-56.
- Brusca, I., Ansón, J.A. Blasco, M.P. y Condor, V. (1998) Consolidación de estados contables en la Administración local. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVII(95): 395-426.
- Brusca, I. y Condor, V. (2001). El análisis financiero en las Administraciones locales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXX (108): 475-504.
- Brusca, I; Montesinos, V. (2006). Are citizens significant users of government financial information?. *Public Money and Management*. 26(4): 205-209.
- Brusca, I y Montesinos, V. (2009). International experiences in whole of government financial reporting: lesson-drawing for Spain. *Public Money and Management*. 29(4): 243-250.
- Brusca, I. y Torres, L. (1995). Auditoría y fiscalización de las sociedades estatales por los órganos de control interno en España e Iberoamérica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXV(84): 749-772.
- Caba Pérez, M.C. y López Hernández, A.M. (2007). Latin-American public financial reporting: recent and future development. *Public Administration and Development*, 27(2): 139-157.

- Caba-Perez, C; Lopez-Hernandez, AM. (2009). Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. *International Review of Administrative Sciences*. 75(1): 169-181.
- Caba-Perez, C; Lopez-Hernandez, AM; Ortiz-Rodriguez, D. (2009). Governmental Financial Information reforms and changes in the Political System: The Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development*, 29(5): 429-440.
- Caba Pérez, M.C.; López Hernández, A.M., Rodríguez Bolívar, M. P. (2005). Citizen's access to on-line governmental financial information: practices in the European Union countries. *Government Information Quarterly* 22(2): 258-276.
- Calzado, Y. García Valderrama, T., Laffarga, J. y Larrán, M. (1998). "Relación entre Eficiencia y Efectividad en los Hospitales del Servicio Andaluz de Salud". *Revista de Contabilidad*, 1(2): 49-83.
- Cañas J.A. (1991). El control presupuestario en las entidades locales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XXI(68): 757-779.
- Cárcaba A. (2002). Los Usuarios de la Información Contable en la Administración Local: Un Enfoque de Agencia. *Revista de Contabilidad*. 5(10): 19-45.
- Cárcaba A. (2003). Análisis financiero de las entidades locales mediante el uso de indicadores. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVI(118): 661-692.
- Cárcaba A. y García, J. (2008). Determinantes de la divulgación de información contable a través de Internet por parte de los gobiernos locales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXXVII(137): 63-84.
- Cárcaba A. y García, J. (2010). Determinants of Online Reporting of Accounting Information by Spanish Local Government Authorities. *Local Government Studies*, 36(5): 679-695.
- Casado S. y de Caso Fernández, J.C. (1994). El nuevo Plan General de Contabilidad Pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV(79): 503-542.
- Escobar, B., Lobo A. y Martínez R. (2005). La investigación empírica en Contabilidad de Gestión en España: Análisis de las publicaciones españolas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIV (124): 183-210.
- Fernández, J.M. y Pablos, J.L. (1999). La consolidación de cuentas en los grupos locales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXVIII Núm. 98, Enero-Marzo: 13-42.
- Fresneda, S. (1998). La Contabilidad Analítica en los Hospitales Públicos. *Revista de Contabilidad*. 1(1): 53-73.
- Fuertes, I. y Vela, J.M. (2000). La contabilidad de la administración local en Europa: heterogeneidad y armonización. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIX(105): 657-686.
- Gandía, J.L.; Archidona, M.C. (2008). Determinants of website information by Spanish city councils. *Online Information Review*, 32(1): 35-57.
- García Cornejo, B. (2006). Benchmarking en Hospitales Públicos a partir de la Información Suministrada por la Contabilidad de Costes. *Revista de Contabilidad*. 9(17): 55-80.
- García Cornejo, B. 2006. Benchmarking en hospitales público a partir de la información suministrada por la Contabilidad de Costes. *Revista de Contabilidad*. 9(17): 55-80.

- García-Lacalle, J. (2008). A bed too far: The implementation of freedom of choice policy in the NHS. *Health Policy*. 87(1): 31-40.
- García-Lacalle (2010). Balancing physician workload and patient satisfaction: a dilemma for hospital managers, *Public Money & Management*. Vol. 3(3): 183-188.
- García-Lacalle, J., Martín, E. (2010). The weakest link in hospital care. Rural Vs urban hospital performance in a 'reformed' public health service, *Social Science and Medicine*. 71: 1131-1140.
- Gimenez, VM; Prior, D. (2007). Long- and short-term cost efficiency frontier evaluation: Evidence from Spanish local governments. *Fiscal Studies* 28(1): 121-139.
- González Díaz, B. (2005). La actuación de los órganos de control externo en la fiscalización de las universidades públicas. *Hacienda Pública Española*. 172: 145-173.
- Gonzalo, J. A.; Torres, L.; Pina, V. (2003). Objectives and valuation of companies in privatisation processes. *Public Management Review*. 5(2): 177-196.
- Goñi, S. (1998). El análisis envoltante de datos como sistema de evaluación de la eficiencia técnica de las organizaciones del sector público: aplicación en los equipos de atención primaria. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XXVII(97): 979-1004.
- Hammerschmid, G., Meyer, R. y Demmke, C. (2007). Public Administration Modernization: Common Reform Trends or Different Paths and National Understandings in the EU Countries. *Research in Public Policy Analysis and Management*, vol. 16, 145-169.
- Head, B. W. (2010). Public Management Research. Towards Relevance. *Public Management Review*, 12(5): 571-585.
- Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*. 20(2/3): 93-109.
- Husillos, J. y Álvarez-Gil, M. 2008. A stakeholder-theory approach to environmental disclosures by small and medium enterprises (SMES). *Revista de Contabilidad*, 11(1): 125-156.
- IPSASB (2005). *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*. Research paper.
- Laffarga, J. y Lucuix, I. (1994). Docencia e investigación en contabilidad pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV (79): 481-502.
- Lapsley, I. (1988): Research in Public Sector Accounting: An Appraisal. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 1(1): 21-33.
- Lapsley, I. (2009): New Public Management: The cruellest Invention of Human Spirit?. *Abacus*. 45(1): 1-17.
- Lapsley, I. Mussari, R. y Paulsson, G. (2009): On the adoption of accrual accounting in the Public Sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4): 719-723.
- Larrinaga González, C. (2005). Producción Científica en Contabilidad. El caso de España (1992-2002). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIV (125): 363-393.
- Larrinaga-Gonzalez, C; Perez-Chamorro, V. (2008). Determinants of Online Reporting of Accounting Information by Spanish Local Government Authorities. *Public Money and Management*, 28(6): 337-343.

- López Díaz, A. y Pablos, J.L. (2000) Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable público. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXIX (106): 931-964
- López González, E. (1989). *Diseño de la información contable para la toma de decisiones de la Administración Pública*. Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo.
- López Hernández, A.M. y Caba Pérez, M.C. (2003). Utilidad y requerimientos de la información contable pública local para la toma de decisiones de las entidades de depósito, *Revista de Contabilidad*.
- Lucuix, I. (1999). Principios Contables Públicos para las Infraestructuras: una Alternativa a la Aproximación del PGCP. *Revista de Contabilidad*. 2(4): 109-136.
- Luna, M. J. (2002). Delimitación del Perímetro de la Consolidación Contable Pública y Métodos de Consolidación: Especial Referencia a las Corporaciones Locales. *Revista de Contabilidad*, 5(9): 147-167.
- Martínez Manzanedo, R. (1994). El déficit público en contabilidad nacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXIV (79): 359-377.
- Martínez Tapia, R. (1989a). Auditoría del contrato de obras en la Administración Local. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XIX (60): 789-802.
- Martínez Tapia, R. (1989b). El control interno de las Corporaciones Locales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XIX (59): 545-611.
- Martínez Tapia, R. (1991). El control interno en las Corporaciones Locales en materia de personal. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXI (68): 829-841
- Martínez Tapia, R. (1992). El control interno recaudatorio de las Corporaciones locales en los procesos. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXII(70): 235-243.
- Montesinos, V. (1993). Análisis de la información contable pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII(76): 683-722.
- Montesinos, V. (1994). La normalización en la auditoría del sector público. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV (79): 433-462.
- Montesinos, V. (2003): En torno a la situación actual de la contabilidad pública y sus perspectivas de evolución. *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 13(2): 267-272.
- Montesinos, V; Brusca, I. (2009). Towards Performance, Quality and Environmental Management in Local Government: the Case of Spain. *Local Government Studies*, 35(2): 197-212.
- Mora, L. y Montesinos, V. (2007). Relación entre descentralización administrativa y disciplina presupuestaria en los grandes municipios españoles. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXXVI(136): 727-756.
- Moya, S. y Prior, D. (2005). ¿Quién publica en las revistas españolas de contabilidad?. Análisis bibliométrico del periodo 1996-2005?. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVII (138): 353-374.
- Naranjo-Gil, D. (2009a). The influence of environmental and organizational factors on innovation adoptions: Consequences for performance in public sector organizations. *Technovation*. 29(12): 810-818.
- Naranjo-Gil, D. (2009b). Strategic performance in hospitals: The use of the balanced scorecard by nurse managers. *Health Care Management Review*, 34(2): 161-170.

- Naranjo-Gil, D. Maas, VS; Hartmann, FGH. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European Accounting Review*, 18(4): 667-695.
- Navarro, A. (2005). Una propuesta para la aplicación de los modelos de valoración de las normas internacionales a los activos de las entidades públicas españolas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIV(126): 637-662.
- Navarro, A. Alcaráz, F.J. y Ortiz, D. (2010). La divulgación de Información sobre responsabilidad corporativa de las administraciones públicas: un estudio empírico en gobiernos locales. *Revista de Contabilidad*, 13(2): 285-314.
- Navarro A. y Ortiz D. (2003). Propuesta Metodológica para la Aplicación del Benchmarking a Través de Indicadores: Una Investigación Empírica en Administraciones Locales. *Revista de Contabilidad*. 6(12): 109-138.
- Navarro, A. y Rodríguez M.P. (2004). Análisis de la Utilidad del Fair Value para la Valoración de Activos de las Administraciones Públicas Españolas. *Revista de Contabilidad*. 7(13): 245-273.
- Navarro Galera, AN; Rodriguez Bolivar, MPR. (2007). The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*. 27(5): 413-425.
- Navarro Galera, AN; Ortiz Rodriguez, DO; López- Hernandez, AML. (2008). Identifying barriers to the application of standardized performance indicators in local government. *Public Management Review* 10(2): 241-262.
- Ortega Egea, M. T; Rodríguez Ariza, L. y López Pérez, M. V. (2007). Un modelo de cálculo de costes para el ámbito universitario: el uso del tiempo como unidad de prestación en una unidad organizativa. *Revista de Contabilidad*, 10(1): 99-132.
- Ortiz Rodríguez, D., Navarro Galera, A. y López Hernández, A.M. (2006). Consensus among Public Managers as Strategy for Standardization of Performance Indicators. *International Public Management Journal*, 9(4): 371-398.
- Perez, CC; Bolivar, MPR; Hernandez, AML. (2008). e-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review* 32(3): 379-400 .
- Piedra, F. (1980). *La optimización presupuestaria y el coste de los servicios universitarios en el marco de la metodología empresarial*. Tesis Doctoral, Universidad de Málaga.
- Pina, V. (1993). "El Cuadro de Financiación del Borrador del Plan General de Contabilidad Pública.". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII(77): 809-833.
- Pina V. (1994) Principios de análisis contable en al administración pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXIV(79): 379-432.
- Pina, V. y Torres, L. (1995). Evaluación del rendimiento de los Departamentos de Contabilidad de las universidades españolas. *Hacienda Pública Española*. 135: 183-190.
- Pina, V., Torres, L. (2001). Analysis of the efficiency of local governments services delivery. An application to urban public transport. *Transportation Research Part A* 35(10): 929-944
- Pina, V. y Torres, L. (2002). Descentralización/externalización de servicios y consolidación de cuentas en las corporaciones locales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXI(111): 225-244.

- Pina, V. y Torres, L. (2004). La financiación privada de infraestructuras públicas: El peaje en la sombra. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIII(123): 899-934.
- Pina, V., Torres, L.; y Royo, S. (2007). Are ICTs improving transparency and accountability in the EU regional and local government? An empirical study. *Public Administration*. 85(2): 449-472.
- Pina, V., Torres, L.; y Royo, S. (2009). E-government evolution in EU local governments: a comparative perspective. *Online Information Review* 33(6): 1137-1168.
- Pina, V, Torres, L. y Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in the EU Local Governments: One Method, Several Approaches, *European Accounting Review* 18(4): 765-807.
- Prado, J.M. y García, I.M. (2006). La utilización de la planificación estratégica y de los indicadores de gestión en el ámbito municipal: análisis empírico de los factores que afectan a su implantación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXV(130): 645-672.
- Prior, D. (1996). Technical efficiency and scope economics in hospitals. *Applied Economics*, 28(10): 1295-1301.
- Prior, D. (2006). Efficiency and total quality management in health care organizations: A dynamic frontier approach. *Annals of Operations Research*, 145: 281.
- Rodriguez Bolivar, MPR; Caba-Perez, C; López-Hernandez, AM. (2006). Cultural contexts and governmental digital reporting. *International Review of Administrative Sciences*, 72(2): 269-290.
- Rodriguez Bolivar, MPR; Caba Perez, CC; López Hernandez, AM- (2007). E-government and public financial reporting - The case of Spanish regional governments. *American Review of Public Administration*, 37(2): 142-177.
- Rodriguez Bolivar, MPR, Navarro Galera, A. (2007). Could fair value accounting be useful, under NPM models, for users of financial information?. *International Review of Administrative Sciences*, 73(3): 473-502.
- Román, I. (1988). *Análisis de los ingresos y gastos del Ayuntamiento de Granada. Período 1963 a 1975*. Tesis Doctoral, Universidad de Málaga.
- Rubín, F. y Mallado, J.A. (2003). El inicio del método de la partida doble en el ayuntamiento de Sevilla. Año 1570. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVIII(117): 349-394.
- Serrano C., Fuertes, Y. y Bossi, A. (2005). Reflexiones en torno a la aplicación del capital intelectual en el sector público. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIV(124): 211-246.
- Serrano-Cinca, C; Rueda-Tomas, M; Portillo-Tarragona, P. (2009a). Determinants of e-government extension. *Online Information Review*, 33(3): 476-498.
- Serrano-Cinca, C; Rueda-Tomas, M; Portillo-Tarragona, P. (2009b). Factors influencing e-disclosure in local public administrations. *Environment and Planning C-Government and Policy*, 27(2): 355-378.
- Torres, L.(1990). *El Control Interno en el Sector Público*. Tesis Doctoral, Universidad de Zaragoza.
- Torres, L. (1991).Indicadores de gestión para las entidades públicas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXI (67): 535-558.

- Torres, L. (2004a). Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information System". *Public Administration and Development*. 24(5): 447-456.
- Torres, L. (2004b). Trajectories in the modernisation of public administration in European continental countries". *Australian Journal of Public Administration*, 63(3): 99-112.
- Torres, L. (2005). Service charters: reshaping trust in government. The case of Spain". *Public Administration Review*, 65(6): 687-699.
- Torres, L. (2006). Service charters in Spain: Transparency and Citizen Empowerment or Governmental Marketing?. *Public Money and Management*. 26(3): 159-164.
- Torres, L. y Brusca, M. I. (1997). Evaluación de la información presupuestaria en la gestión de las entidades locales en España". *Hacienda Pública Española*. 141-142: 75-83.
- Torres L. y Pina, V. (1995). Indicadores de output para el análisis de eficiencia de las entidades no lucrativas: Aplicación en el sector público español. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXV(85): 969-989.
- Torres, L.; Pina, V. (2002). Changes in Public Service Delivery in the EU countries". *Public Money and Management*. 22(4): 41-48.
- Torres, Lourdes; Pina, Vicente. (2003a). Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4): 334-350.
- Torres, L. y Pina, V. (2003b). Local government financial reporting in the USA and Spain. A comparative study. . *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 115: 153-183.
- Torres, L. y Pina, V. (2004a). La actuación de las entidades fiscalizadoras superiores (EFS) en las privatizaciones de la Unión Europea. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* , XXXIII(120): 205-222.
- Torres, L.; Pina, V. (2004b). Reshaping the Public Administration: the Spanish Experience Compared to the UK. *Public Administration*, 82(2): 445-464.
- Torres, L. y Pina, V. (2006). Public-private efficiency in the delivery of services of general economic interest: The case of urban transport. *Local Government Studies*, 32(2): 177-198.
- Torres, L.; Pina, V. y Acerete, B. (2005). E-government developments on delivering public services among EU cities. *Government Information Quarterly*. 22(2): 217-238.
- Torres, L.; Pina, V. y Acerete, B. (2006). E-Governance Developments in EU Cities. Reshaping Government's Relationship with Citizens". *Governance*. 19(2): 277-302.
- Torres, L.; Pina, V. y Royo, S. (2005) "E-government and the transformation of public administrations in EU countries: Beyond NPM or just a second wave of reforms? *Online Information Review*. 29(5): 531-553.
- Torres L. Vela, J.M., Montesinos, V. y Pina, V. (1998). Análisis comparado de los principios y prácticas contables de los sistemas contables públicos de los países de la OCDE: una aproximación empírica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XXVII(96): 787-820.
- Valverde Calafell, J. (1984). Las finanzas públicas y su control. El tribunal de cuentas y la auditoría contable. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XIII (44), 317-342
- Van Helden, G.J., Johnsen, A. y Vakkuri, J. (2008). Distinctive research patterns on Public Sector Performance Measurement of Public Administration and Accounting Disciplines. *Public Management Review*, 10(5): 641-651.

- Vela, J. M. (1990). *Concepto y principios de Contabilidad Pública*. Tesis Doctoral. Universidad de Valencia.
- Vela J.M. (1991) La Contabilidad pública frente a la Contabilidad empresarial: Algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXI(68): 579-620.
- Vela J.M. (1992a). La nueva Contabilidad de las Entidades Locales y los Principios Contables Públicos (I): Significado y antecedentes de los principios contenidos en el Documento de la IGAE. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXII(71): 369-391.
- Vela J.M. (1992b). La nueva Contabilidad de las Entidades Locales y los Principios Contables Públicos (II): Los Principios del Documento de la IGAE y la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* , XXII(72): 653-673.
- Vela J.M. (1994). Contabilidad pública y normalización contable: Una especial referencia al caso español. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV(79): 309-334.
- Vela, J. M. (1997). “Un Análisis Comparativo de la Contabilidad Pública Española en el Contexto Internacional”. *Revista de Contabilidad*, 0 (0): pp. 229-265.
- Yetano, A. (2009) “Managing Performance at Local Government Level: The Cases of the City of Brisbane and the City of Melbourne”. *Australian Journal of Public Administration*. 69(2).
- Zafra-Gomez, JL; Lopez-Hernandez, AM; Hernandez-Bastida, A. (2009a). Developing a Model to Measure Financial Condition in Local Government Evaluating Service Quality and Minimizing the Effects of the Socioeconomic Environment: An Application to Spanish Municipalities. *American Review of Public Administration*. 39(4): 425-449.
- Zafra-Gomez, JL; Lopez-Hernandez, AM; Hernandez-Bastida, A. (2009b). Developing an alert system for local governments in financial crisis. *Public Money and Management* 29 (3): 175-181.
- Zafra-Gomez, JL; Lopez-Hernandez, AM; Hernandez-Bastida, A. (2009c). Evaluating financial performance in local government: maximizing the benchmarking value. *International Review of Administrative Sciences*: 75(1): 151-167.
- Zafra-Gomez, J.L. y Muñíz, M.A. (2010). Overcoming cost-ineficiencias within small municipalities. Improve financial condition or reduce the quality of public services?. *Environment and Planning C: Government and Policy*. 28(4): 609-629.