

UN ANALISIS COMPARATIVO DE LA CONTABILIDAD PUBLICA ESPAÑOLA EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL (A Comparative Analysis of Spanish Public Accounting in an International Context)

José Manuel Vela Bargues

Catedrático de la Universidad Jaume I de Castellón

RESUMEN

El objeto de este trabajo es presentar un análisis comparativo de la situación de la Contabilidad Pública española en el ámbito internacional. Para ello, y siguiendo una metodología analítica, se parte en primer lugar del análisis de la influencia que el entorno político administrativo ha ejercido sobre el sistema contable público español, caracterizando el mismo con respecto al que en otros países es posible apreciar. Posteriormente, se analizan aquellos rasgos del sistema contable público español que mejor permiten el desarrollo de estudios comparativos descriptivos, incidiendo especialmente en aspectos como el marco conceptual, los sistemas de reconocimiento o las relaciones entre el presupuesto y la contabilidad financiera.

Palabras clave: contabilidad pública internacional, análisis e investigación comparativos en contabilidad pública.

ABSTRACT

This paper presents a comparative analysis of Spanish governmental accounting from an international perspective. With this purpose and following an analytical methodology, the influence of the political-administrative environment in the Spanish governmental accounting system is analysed, characterizing it with respect to the situation in other countries. The main features of the Spanish governmental accounting system are also analysed, especially those that allow a descriptive and comparative study. This is the case for example of the conceptual framework, the recognition system or the relationship between budget and financial accounting.

Key words: international governmental accounting, comparative international, governmental accounting research.

Dirección de contacto: José Manuel Vela Bargues. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universitat Jaume I. Campus de Riu Sec. 12080 Castellón. España. E-mail: mvela@mail.uji.es

(*) Este trabajo es basado en la ponencia presentada en la IIIª Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública, celebrada en la Universidad de Santiago de Compostela el 28 de abril de 1995.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo persigue como objetivo fundamental el análisis del nuevo marco normativo general de la contabilidad pública en España desde una perspectiva internacional. Dicho marco es en la actualidad el resultado del intenso proceso normalizador que ha caracterizado a la Contabilidad Pública española durante los últimos años, y que ha culminado con la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en vigor para el subsector Estado desde el uno de enero de 1995.

Durante la década de los ochenta y la primera mitad de los noventa, la práctica totalidad de países de la OCDE ha acometido un profundo proceso de reforma de sus sistemas de información contable pública, en muchos casos, todavía en proceso de desarrollo. Países como Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, España, Nueva Zelanda, Australia, Suecia, Francia, Italia, Bélgica, Holanda o más recientemente Alemania se han caracterizado por la voluntad de desarrollo de reformas que, en unos casos con respecto a la Administración Local, y en otros casos con respecto a las Administraciones Públicas en general, se han traducido con casi total generalidad en la introducción de importantes mejoras en los sistemas de información contable públicos. Dichas mejoras, han afectado desde los propios procedimientos de registro utilizados, hasta aspectos mucho más conceptuales como los propios objetivos de la información económico-financiera o los métodos de reconocimiento de los elementos que integran los estados financieros.

Teniendo en cuenta su finalidad, el trabajo que aquí presentamos se centra en la identificación de las principales peculiaridades que la reforma del marco general de la Contabilidad Pública española ofrece con respecto a las diferentes situaciones que en el ámbito internacional hoy es posible diferenciar.

2. LA CONTABILIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL: CUESTIONES METODOLÓGICAS PREVIAS PARA UN ANÁLISIS COMPARATIVO

El nuevo marco normativo general que definen los Documentos sobre Principios Contables Públicos junto con el nuevo Plan General de Contabilidad Pública vienen a ofrecer, con respecto al que puede apreciarse con respecto a otros países, importantes particularidades que creemos oportuno resaltar. Dichas particularidades se relacionan en gran medida con las propias líneas maestras que caracterizan en la actualidad el proceso de normalización contable pública a nivel internacional que ya han sido apuntadas en otros trabajos (Vela, 1994a).

Sin embargo, no debemos olvidar que durante los años noventa, el análisis

comparativo internacional en el ámbito de la contabilidad pública ha evolucionado hacia una clara dirección: la utilización de una metodología analítica, basada en la aplicación del modelo de contingencia desarrollado por Lüder (1992). Dicho modelo se caracteriza por analizar la influencia de los entornos político-administrativos de los diferentes países en la introducción de reformas que éstos llevan a cabo en el marco normativo de su sistema contable público, caracterizando dichos entornos como favorables o desfavorables para el desarrollo de innovaciones en materia contable, siempre en función de la particular configuración de las relaciones causales entre unas variables, estímulos y barreras que el propio modelo se encarga de definir. La utilización de esta metodología analítica en contabilidad pública internacional constituye hoy prácticamente un paradigma, siendo numerosos los trabajos que recurren a su adopción para analizar países o sectores en concreto (Chan, 1994), (Mäder y Schedler 1994), (Pallot, 1995a), (Godfrey et al., 1996), (Mussari, 1995), (Montesinos y Vela, 1996) y (Schedler (1996), o que incluso se dedican, aceptando la validez del modelo, a aportar consideraciones y sugerencias para su mejora o replanteamiento (Chan 1992), (Lüder, 1994), (Jaruga, Nowak y Dixon, 1995).

Como ya hemos indicado, la adopción del modelo de contingencia supone utilizar una metodología analítica. Dicho de otro modo, el modelo explica por qué un país introduce reformas antes que otro en función de la influencia del entorno, o por qué un país presenta un sistema contable público más informativo. Sin embargo, el modelo no se centra en explicar los aspectos que caracterizan cada sistema contable ni en describir su configuración normativa. Es por ello que pensamos que el análisis comparativo basado en el modelo de contingencia, al que dedicaremos el tercer apartado del presente trabajo, debe complementarse con un análisis descriptivo de los elementos más significativos de los propios sistemas contables. Ello desde luego permitirá identificar otras particularidades del modelo contable público español en relación a elementos como el propio marco conceptual, los sistemas de reconocimiento empleados o las relaciones existentes entre el presupuesto y la contabilidad financiera. A ello dedicaremos la última parte de nuestro trabajo.

3. ANÁLISIS COMPARATIVO BASADO EN LA APLICACIÓN DEL MODELO DE CONTINGENCIA

3.1. El modelo de contingencia sobre innovaciones en Contabilidad Pública

El modelo de contingencia se dirige fundamentalmente a explicar las razones que explican la introducción de innovaciones en algunos países y no en otros (Chan, 1992, p. 2). El modelo se estructura diferenciando tres categorías fundamentales de variables contextuales relacionadas con el entorno institucional y clasificadas de

acuerdo con sus funciones dentro del proceso de innovación (Lüder, 1992, p. 108):

a) Estímulos: acontecimientos que se producen en la fase inicial del proceso de innovación y crean la necesidad de una mejor información contable por parte de sus usuarios y la predisposición de los productores de la misma a suministrarla.

b) Variables estructurales: características del entorno social y político administrativo que influyen sobre los usuarios y productores de información contable en lo que se refiere a su disposición a disponer de una contabilidad pública "más informativa".

c) Barreras de implementación: condiciones determinadas del entorno que pueden frenar e incluso impedir la creación de un sistema de información contable "más informativo".

Como fácilmente puede deducirse, el modelo se compone en realidad de variables dependientes e independientes. Así, la variable dependiente está constituida por el hecho de si se produce o no el tránsito hacia un sistema de contabilidad pública "más informativo". Las variables independientes por su parte se equiparan con los estímulos, las variables estructurales y las barreras de implementación (Chan, 1992, p. 2 y 3).

Pero sin duda, su lógica principal apunta hacia un hecho claro. Así, las innovaciones ocurrirán con mayor probabilidad siempre que se produzcan condiciones favorables (Chan, 1994, p.21) como las siguientes:

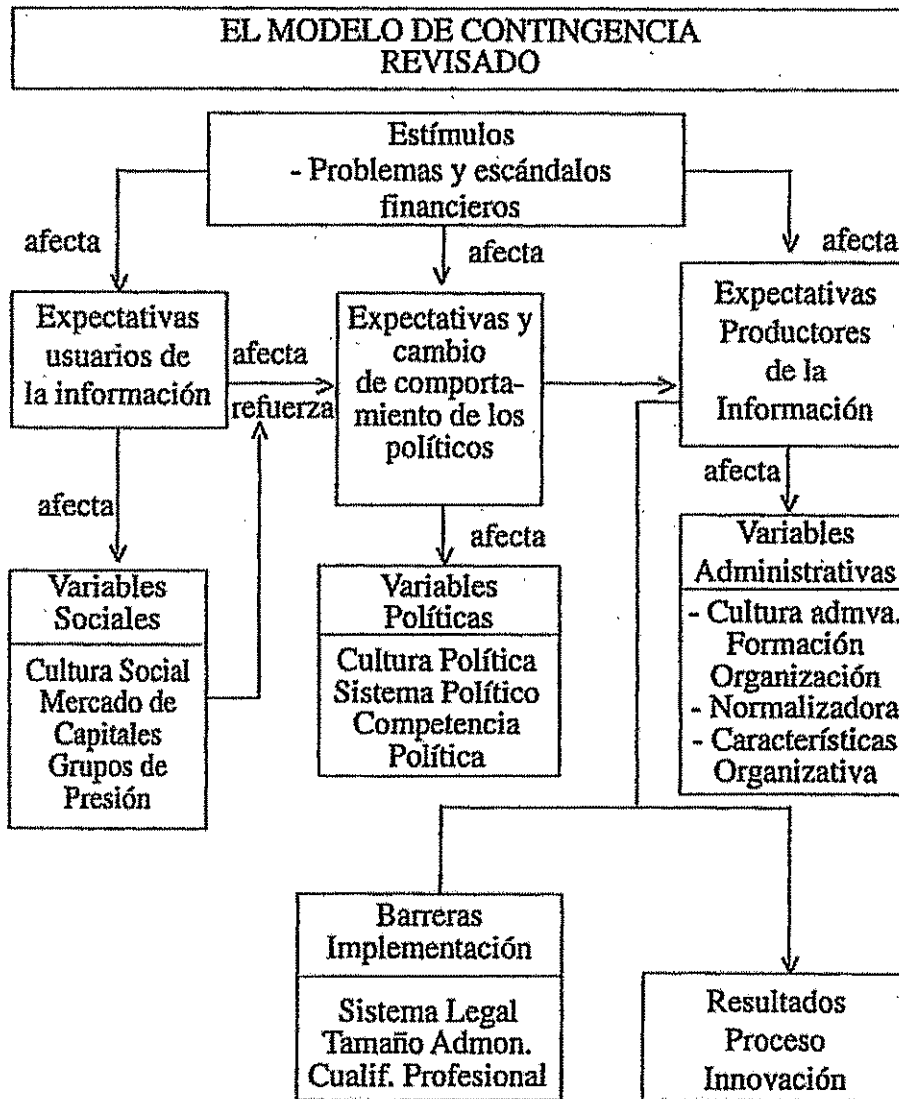
- Existencia al menos de un estímulo.
- Fuerte competencia política, cultura política abierta.
- Influencia de la contabilidad empresarial en la formación de los contables públicos.
- Ausencia de barreras de implementación.

Ahora bien, a la hora de utilizar el modelo hay que tener en cuenta un aspecto a nuestro juicio importante que se refiere a lo que podríamos considerar su naturaleza probabilística, dado que "las complejas relaciones entre la configuración específica de un sistema concreto de contabilidad pública y los factores que la afectan no puede llegar a trazarse como una concatenación monocausal de efectos" (Lüder, 1992, p. 110). De hecho, el propio Lüder se encarga de precisar en un trabajo posterior que "las relaciones entre las estructuras del entorno social y del sistema político-administrativo por una parte, y de la variable dependiente por otra, son más probabilísticas que causales: una configuración específica de estas estructuras puede llevar a la generación de una innovación, pero la existencia de tal configuración no es ni condición necesaria ni suficiente para que la misma pueda llegar a producirse (Lüder, 1994, p. 3).

El modelo de contingencia, inicialmente formulado en 1992 y revisado en 1994 (Lüder, 1994), presenta la estructura que se recoge en la figura 1. En la actualidad, el modelo ya ha sido aplicado a diferentes países por numerosos autores, permitiendo analizar, con una notable capacidad explicativa a través de un marco analítico uniforme, la configuración de los entornos político-administrativos y su influencia sobre los

sistemas contables públicos. Su aplicación a España permite identificar una serie de aspectos diferenciadores dentro del proceso de reforma de la contabilidad pública española que a continuación nos ocupamos de analizar.

Figura 1



3.2. Un análisis comparativo de la reforma de la Contabilidad Pública española a partir del modelo de contingencia: aspectos diferenciadores

3.2.1. Estímulos

El modelo de contingencia revisado considera como estímulos la existencia de problemas financieros y escándalos financieros junto a un cambio de mayoría parlamentaria, como factores coyunturales inductores de cambios en los sistemas

contables públicos. En el caso de España sin embargo, pensamos que los estímulos que pueden haber influido en las reformas merecen una especial atención, considerando sobre todo que escándalos y problemas financieros parecen no haber tenido una gran repercusión.

Con respecto a la existencia de escándalos financieros, pensamos que su incidencia puede servir para caracterizar el caso de algunos países como Estados Unidos, pero no el caso de España. Y ello, considerando que a diferencia de Estados Unidos, la crisis financiera que afectó a gran parte de sus Ayuntamientos a mediados de los setenta (Chan, 1985, p. 6) no se produjo en España.

Con referencia a la existencia de problemas financieros importantes, que podrían equipararse a elevados niveles de déficit público, endeudamiento o presión fiscal, tampoco creemos que su incidencia en las reformas contables introducidas haya sido importante en España. Ello contrasta, además de con la situación de no pocos países anglosajones, con lo ocurrido en países muy próximos al nuestro como Francia, donde, en lo que al sector local se refiere, los problemas financieros relacionados con los sectores periféricos de las corporaciones locales (especialmente en ciudades como Niza, Angoulême y Briançon) han sido identificados como entorno característico de la reforma desarrollada en 1994 mediante la introducción de la Instrucción M-14 (Moraud, 1995, p.1). Desde nuestro punto de vista, en el caso de España existen tres claros estímulos que en otros países no han ejercido una influencia tan clara o simplemente no se han manifestado: la atmósfera de cambio político, la influencia de la contabilidad empresarial sobre la contabilidad pública y la influencia ejercida por la contabilidad anglosajona.

El cambio político que experimentó España a partir de mediados de los setenta supuso, además de la propia reforma política y apertura democrática, la adopción de numerosas iniciativas que paulatinamente fueron actuando sobre las estructuras sociales y económicas. De hecho, las reformas en el sistema contable público no aparecieron por generación espontánea. En nuestra opinión, la atmósfera de cambio en general, la necesidad de modernización de un sistema contable público que apenas había sufrido reformas estructurales de envergadura desde la Ley de Administración y Contabilidad de 1911 y la reforma financiera y presupuestaria de la Hacienda Pública que llevó a la promulgación de la Ley General Presupuestaria de 1977, fueron condiciones suficientes provocar el tránsito hacia un sistema contable público "más informativo".

La conexión de una reforma política de envergadura con los cambios introducidos en el sistema contable público es una circunstancia que difícilmente podemos encontrar en otros países. Únicamente quizás, los países del Este puedan constituir un exponente de casos similares. Tal es por ejemplo el caso de Polonia, país

en el que las reformas introducidas desde 1990 han sido claramente el “resultado de procesos de transformación económica y social conectados con la transición de un sistema de planificación centralizada a una economía de mercado y una sociedad democrática” (Jaruga, Nowak y Dixon, 1995, p. 83).

La influencia ejercida por la contabilidad empresarial es otro estímulo que en nuestra opinión debe ser destacado en el caso español, especialmente considerando que dicha influencia es apreciable de forma continua en el tiempo. La continuidad en el tiempo de la influencia ejercida por la Contabilidad empresarial es clara si repasamos el propio proceso de planificación contable desarrollado en el sector público español. Así, la elaboración de los planes contables públicos en España siempre se ha abordado a partir de la propia configuración de los planes aplicables en el ámbito empresarial. De hecho, en lo que se refiere al Plan General de Contabilidad Pública de 1981 ésto fue así. En lo que al nuevo Plan General de Contabilidad Pública (NPGCP) se refiere, también se ha optado por adaptar el mismo al Plan General de Contabilidad de la empresa española de 1990.

La influencia de la contabilidad empresarial sobre la contabilidad pública en España resulta también evidente en otros ámbitos como el de los propios principios contables. De hecho, a la hora de enunciar los nuevos principios contables públicos finalmente recogidos en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, se ha intentado ajustar los mismos a los de la empresa española enunciados por el Plan General de Contabilidad de 1990 (Vela, 1992, p. 389).

Dada la influencia de la contabilidad empresarial en el sistema de contabilidad pública, quizás sea España, junto con Nueva Zelanda y Australia el país donde las diferencias entre el sistema contable público y el empresarial parecen menos importantes. Así, nueva Zelanda se caracteriza por la existencia desde 1990 de una clara voluntad de abordar las reformas contables abarcando de forma conjunta entes públicos y privados (Brusca et al., 1995b, p. 231), donde incluso existen normas que se aplican tanto a unos como a otros, mientras que Australia, se caracteriza por un marco conceptual único para empresas y entes gubernamentales, sin perjuicio de que posteriormente se dicten normas contables específicas para entidades del sector público (Brusca et al., 1995a, p.10).

Existen otros países donde dichas diferencias tienden a minimizarse, aunque normalmente en relación a un único subsector. Quizás sea este el caso de las corporaciones locales británicas y canadienses, además de los cantones suizos donde el “New Accounting Model” desarrollado desde 1978, también conocido como Cantonal Model, ha supuesto una notable aproximación a la contabilidad empresarial (Mäder y Schedler, 1994, p. 347). En idéntica situación se encuentran las corporaciones locales francesas, donde la introducción de la nueva Instrucción M-14 en 1994 ha

supuesto “un acercamiento de su contabilidad al del resto de entidades económicas” (Mariel y Moraud, 1994, p. 14).

Por el contrario, existen otros países donde la Contabilidad Pública, todavía identificada con el presupuesto, parece discurrir por caminos totalmente diferentes a los de la Contabilidad Empresarial. Así, por ejemplo, mientras en países como Holanda el peso del presupuesto sigue todavía siendo importante (Fernández y Pablos, 1995) a pesar de reformas como la impulsada a nivel local mediante la reciente aprobación de nuevas normas contables (Accounting Rules 1995) (Bac, 1995, p. 6), existen otros donde la contabilidad pública y la empresarial siguen siendo dos mundos completamente alejados entre sí. Este es sin duda el caso de Japón, donde hoy todavía sigue aplicándose el sistema de partida simple (Yoshida, 1994, p. 443) o de Alemania, país cuya contabilidad pública sigue, a nivel estatal especialmente, asimilada al presupuesto (Vela, 1995b, p. 19).

La influencia de la contabilidad anglosajona, muy especialmente desde finales de los ochenta, es el último estímulo que en el caso español podemos considerar importante, aunque a priori, pueda parecer un contrasentido. Y ello porque en principio, España es un país que cabría clasificar, en el contexto de la contabilidad internacional, como característico de los países que adoptan el modelo de la Europa continental. Ahora bien, España ha sido un país en el que un plan de cuentas aplicable en el ámbito público se ha llevado a cabo junto con un claro intento de edificar una estructura conceptual en torno al mismo, más propia de países anglosajones. En este sentido, no nos parece aventurado afirmar que en estos momentos, y en lo que a la Contabilidad Pública se refiere, el nuevo marco normativo estructurado en torno al Plan General de Contabilidad Pública de 1994 es el resultado de una clara confluencia entre dos tendencias que tradicionalmente han tendido a diferenciarse en el ámbito de la contabilidad empresarial: la flexibilidad normalizadora que caracteriza los países anglosajones frente al formalismo en la regulación, propio de países como el nuestro. Aunque la segunda es la que claramente sigue prevaleciendo dado el carácter no imperativo que presentan en estos momentos los Documentos sobre Principios Contables Públicos, nos parece oportuno llevar a cabo esta reflexión dado que, en países muy próximos al nuestro, la combinación de ambas tendencias parece no haberse manifestado con tanta claridad (Vela, 1994b, p. 44).

Pero existe otro hecho que también denota claramente la influencia anglosajona en el caso español. Esta no es otra que la constitución en 1990, mediante resolución de 28 de diciembre de la Secretaría de Estado Hacienda, de una Comisión para la elaboración de principios y normas de Contabilidad Pública. Esta Comisión, integrada por representantes de Administraciones Públicas, Organos de Control Externo, Organos de Regulación Contable y Mundo Académico, ha venido formulando normas

(Documentos sobre Principios Contables Públicos) cuya aplicación no es obligatoria, dado que se trata en esencia de “meras recomendaciones para el conjunto de las Administraciones Públicas” (Casado, 1995, p. 84). Tales normas, no vinculantes, se aproximan bastante desde un punto de vista formal a las emitidas por organismos normalizadores anglosajones, habiendo inspirado de manera determinante la configuración final del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública español. En países que adoptan el modelo contable de la Europa Continental, resulta desde luego muy difícil encontrar una Comisión con características similares que haya emitido normas parecidas a los Documentos sobre Principios Contables Públicos. Atendiendo a su composición, el caso más próximo sea quizás el de la Comisión de Normalización de la Contabilidad Pública creada en Bélgica en 1991, regulada por el Real Decreto de 14 de enero de 1992. Como integrantes de la misma, cabe señalar a representantes del Ministerio de Finanzas, ejecutivos regionales y de las comunidades, de las provincias, del Tribunal de Cuentas y miembros escogidos por su cualificación y experiencia en el campo de la contabilidad pública o privada. Sin embargo, su ámbito de actuación resulta quizás más restringido que en el caso español, al haberse limitado sus trabajos hasta la actualidad a la elaboración de un Plan General de Contabilidad y de proyectos de adaptación de textos legales y reglamentarios para incorporar a dicho Plan (Norverto et al., 1995, p. 75)

En resumen podemos concluir, que en lo que a la existencia de estímulos que favorecen la introducción de reformas se refiere, España es un país que difiere notablemente de los países anglosajones y en el que el peso de escándalos y crisis financieras parece no haber jugado un papel determinante. El cambio político ocurrido desde mediados de los setenta y el clima de transición política, junto con la influencia ejercida por la contabilidad empresarial y más recientemente, por la contabilidad anglosajona, pueden considerarse como inductores de las reformas introducidas, constituyendo, de acuerdo con la filosofía característica del modelo de contingencia, claros estímulos que han actuado sobre las variables que analizaremos a continuación.

3.2.2. Variables estructurales

1. Variables sociales

Esta variables son, las que de acuerdo con el modelo de contingencia revisado, afectan las expectativas informativas del público en general, como usuario de la información contable. Como variables sociales, debemos hacer referencia a la cultura social, mercado de capitales y a la existencia de grupos de presión.

En lo que se refiere a la cultura social existente en España, no nos vamos a

extender en su análisis, dado que dicha tarea, parece en principio poco relacionada con las finalidades que perseguimos en nuestro trabajo. Sólo señalar que dicha cultura aparece caracterizada desde finales de los setenta por su carácter abierto, favorecido sin duda por el propio proceso de transición política al principio, y posteriormente en los ochenta, por la integración de España en la Comunidad Económica Europea.

Ahora bien, pensamos que este hecho está muy lejos de llevarnos a afirmar que tal aperturismo social incidiera de alguna manera en la reforma del sistema contable público español. Tal afirmación, no podría desde luego sostenerse, ni en sentido positivo o negativo, considerando la ausencia de estudios empíricos en nuestro país que de alguna forma hayan intentado captar las percepciones de esta ciudadanía y sus opiniones en relación con la disponibilidad de una información económico-financiera cualitativa y cuantitativamente "más informativa".

Dejando al margen esta cuestión relacionada con la ausencia de estudios empíricos, deberíamos en principio plantear, a pesar de su no disponibilidad, la medida en que los ciudadanos en general pueden haberse sentido relacionados, bien en función de sus demandas informativas, o bien en función de su percepción de innovaciones, con la reforma de la contabilidad pública española. En este apartado, nuestra opinión es bastante pesimista, dado que las presiones de los usuarios externos en nuestro país exigiendo mejoras en la información contable suministrada, han brillado por su ausencia. Ello se debe quizás a la inexistencia en España de grupos de presión a nivel de la ciudadanía que canalicen de una forma efectiva las demandas relacionadas con la disponibilidad de información contable.

Una panorámica de la situación existente en otros países evidencia de nuevo situaciones bien diferentes. Tal es por ejemplo el caso de Estados Unidos a nivel de la Administración Local, donde organismos con una larga tradición, como la "Citizens Budget Commission" (CBC) viene ejerciendo presiones importantes. Este organismo civil sin ánimo de lucro, financiado con donativos de sus miembros y sin afiliación política alguna, ha venido desarrollando desde 1932 una labor importante relacionada con la demanda de información contable, con el objeto de apreciar los niveles de recaudación, el destino que se da a la misma y los servicios que vienen siendo prestados por la ciudad y el Estado de Nueva York (Green, 1987, p.191).

Con referencia a la influencia del mercado de capitales, el caso español tampoco ofrece un gran interés. De hecho, no existen en nuestro país agencias de rating que, a tenor de sus calificaciones, puedan influenciar el modelo de información contable existente en el ámbito público. De hecho, y aunque el mercado de deuda pública española tiene su importancia, no creemos que su incidencia sobre el sistema contable sea relevante.

En resumen, para concluir con este apartado dedicado a las variables estructurales de carácter social, creemos oportuno señalar que su incidencia en el proceso de reforma de la contabilidad pública española nos parece más bien muy escasa. En nuestra opinión, la falta de estudios empíricos que puedan avalar o refutar la anterior afirmación debe desde luego lamentarse. En cualquier caso, y aún admitiendo que las consideraciones subjetivas que hemos vertido en este apartado son el fruto de la evidencia más que de la contrastación empírica, creemos que las relaciones de estas variables en una hipotética aplicación del modelo de contingencia a España debería revisarse, minimizando su influencia.

2. Variables Políticas

Estas variables son, las que de acuerdo con la estructura del modelo de contingencia, influyen sobre el comportamiento de los actores políticos. Cabe considerar aquí por lo tanto, la cultura política existente, el sistema político y el grado de competencia política existente.

En lo que se refiere a la cultura política existente en nuestro país, debemos referirnos de nuevo al cambio político vivido mediante el proceso de transición política. Es evidente que como consecuencia de la llegada de la Democracia, y la aprobación de la Constitución 1978, el clima de consenso existente en torno a esta norma favoreció el impulso de reformas contables. De hecho, si consideramos como inicio del proceso la promulgación de la Ley General Presupuestaria de 1977 y repasamos su evolución, existe una circunstancia evidente que pensamos debe destacarse: los cambios de gobierno y de mayoría parlamentaria no parecen haber afectado, en principio, el normal desarrollo del proceso en el caso español. La fecha más significativa por su trascendencia sea quizás la de 1982 con la llegada del partido socialista al poder, circunstancia que desde luego, no impidió que el proceso comenzado algunos años antes para la elaboración de un Plan General de Contabilidad Pública se resintiera (de hecho su primera versión de 1981 no sufrió cambios sustanciales con respecto a la definitiva en 1983).

Con respecto al propio sistema político, las consideraciones que ya hemos hecho al referirnos a la cultura política existente pueden resultar válidas. Simplemente señalar que, a diferencia de lo que ocurría con las variables de tipo social, sin el cambio político experimentado en nuestro país en los setenta las reformas contables emprendidas hubieran encontrado ciertamente mayores resistencias.

Ahora bien, con relación al grado de competencia política existente, entendida la misma -tal como Lüder reconoce (1992, p. 117)- como el mecanismo mediante el cual los usuarios de la información ejercen influencia sobre los productores de la

misma, la incidencia de esta variable en el caso español se nos antoja excesivamente débil. De nuevo, las escasas presiones que los usuarios externos han ejercido en nuestro país para el que las reformas contables se lleven a cabo aparece como la razón principal.

A modo de resumen, podemos concluir en relación a estas variables de tipo político que, dejando al margen el grado de competencia política, su incidencia resulta más clara que la de las variables sociales. En cualquier caso, es de nuevo la falta de contrastaciones empíricas lo que nos lleva a considerar esta afirmación como una presunción efectuada a partir de nuestras propias observaciones, resultando por otra parte muy difícil calibrar la medida exacta en que estas variables pueden haber influido en las introducción de reformas contables en el ámbito público.

3. Variables Administrativas

De todas las variables previstas por el modelo de contingencia, las variables administrativas son las que desde nuestro punto de vista encierran una mayor capacidad explicativa en el caso de la Contabilidad Pública Española. En este apartado, cabe considerar de acuerdo con el propio modelo, la influencia ejercida por la cultura administrativa, la formación del personal responsable del desarrollo de la Contabilidad, la propia organización normalizadora y las características organizativas con efectos en la contabilidad.

Con referencia a la cultura administrativa existente, la influencia ejercida por esta variable sí nos parece importante, sobre todo considerando que tal cultura ha sido extremadamente favorable, especialmente a nivel de la Administración Central. Si por cultura administrativa favorable o abierta entendemos aquella en que los responsables de generar la información contable presentan una actitud positiva frente a la idea de un sistema contable "más informativo", no creemos aventurado afirmar que la Administración Central se ha manifestado mucho más abierta a la introducción de cambios que la Administración Local. De hecho, la propia implantación del Plan General de Contabilidad Pública, considerada como un "cambio cultural importante para las personas que la llevaron a cabo" (Casado, 1995, p. 60), y favorecida por la organización contable descentralizada lograda mediante el SICOP a partir de 1986, no ha supuesto grandes problemas en el Estado, donde los medios existentes facilitaron enormemente la adaptación al nuevo sistema contable. La labor de impulso y asesoramiento desarrollada desde la propia Intervención General de la Administración del Estado a través de su Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad, tuvo también en su momento mucho que ver, constituyendo sin ninguna duda el ejemplo más claro de lo que de acuerdo con la filosofía del modelo de

contingencia cabe considerar como “cultura administrativa abierta”.

En lo que se refiere a la formación del personal encargado de desarrollar la Contabilidad, las apreciaciones que podemos realizar son similares a las anteriores. A nivel estatal, no creemos que esta formación haya planteado problemas serios al desarrollo del proceso. A nivel local en cambio, los primeros años de la reforma evidenciaron serias carencias de formación contable en muchas de las personas encargadas de facilitar la adopción del nuevo sistema, problema desde luego lógico si se tiene en cuenta el tradicional sesgo hacia los estudios jurídicos, donde de hecho las disciplinas contables brillaban por su ausencia, en gran parte de los responsables de la gestión en la Administración Local. Esta circunstancia desde luego no se ha producido únicamente en nuestro país. La falta de formación contable también se ha dejado sentir en otros países como Italia (Mussari, 1994, p. 2).

La organización normalizadora existente en nuestro país a nivel del sector público constituye quizás la variable más destacable por su nivel explicativo. Así, nos parece oportuno destacar que en nuestro país se han producido cuatro circunstancias que han favorecido enormemente el desarrollo de la contabilidad pública.

La primera de ellas hace referencia a la existencia de un organismo dedicado, entre otras funciones, a la emisión de normas contables para el sector público gubernamental (IGAE), independiente del que emite la regulación para el sector empresarial (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC). Aunque ello en principio contrasta con otros países donde las normas se emiten por organismos que tradicionalmente han actuado en el sector empresarial, con una fuerte orientación profesional y que han constituido comités para el sector público (Nueva Zelanda, Australia o Reino Unido), pensamos que tal independencia ha resultado en nuestro país favorable, debiendo reconocerse, a la propia Intervención General de la Administración del Estado, el importante papel desempeñado.

La segunda circunstancia hay que buscarla en el hecho de que este organismo, a pesar de su naturaleza gubernamental y no profesional (bajo el control del Ministerio de Economía y Hacienda), ha venido contando desde finales de los ochenta con miembros independientes que han desarrollado una labor de asesoramiento en los diferentes grupos de trabajo que se han constituido en el seno de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas.

La tercera, se relaciona con el propio ámbito competencial que caracteriza la actuación de la Intervención General de la Administración del Estado. Así, un único organismo es el encargado de la emisión de normas para todos los diferentes niveles de la Administración Pública, circunstancia que de no es posible apreciar a nivel internacional con un elevado grado de uniformidad. Y no cabe duda que, en el caso español, la existencia de una única autoridad en la emisión de normas contables

gubernamentales ha permitido que el proceso normalizador se haya desarrollado con la fluidez que lo ha caracterizado. Ello se debe quizás también a que tampoco en el caso español han surgido conflictos jurisdiccionales entre IGAE e ICAC, similares a los que a finales de los ochenta caracterizaron la actuación del GASB y del FASB en Estados Unidos (Patten, 1989, p. 14) con motivo por ejemplo de la regulación de la amortización en entidades sin ánimo de lucro.

Pero es que también, en otros países, y dependiendo del nivel de Administración, es posible apreciar la actuación de organismos normalizadores diferentes en función del destinatario de sus normas, tal como de hecho ocurre en Estados Unidos con el GASB (nivel local y de los estados) y con el FASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board) (Gobierno Federal). Ello desde luego genera algunos inconvenientes al impedir una total homogeneidad en las prácticas contables adoptadas como consecuencia de las normas que progresivamente se van aprobando, dotando al propio proceso normalizador de una complejidad que puede no resultar deseable. Pero es que además, en el caso español, el hecho de que las competencias normalizadoras se concentren en un único organismo ha permitido que en la actualidad, la situación española evidencie una gran homogeneidad, no observable en la gran mayoría de países anglosajones en los que, las prácticas contables que caracterizan a la Administración Local pocas similitudes guardan con lo que caracteriza la contabilidad en la Administración Estatal. Esta circunstancia es muy útil para diferenciar unos sistemas contables de otros. Así, mientras en el caso español la homogeneidad existente es similar a la de otros países como Francia (Montesinos, 1995, p. 211), Alemania (Vela, 1995b, p. 13) o quizás también Italia (Caperchione, 1995, p. 71), en otros países, no ocurre lo mismo. Así, además del caso de Estados Unidos, el Reino Unido se caracteriza por un sistema contable a nivel estatal muy diferente del existente a nivel local (Vela, 1995a, p. 271).

Por último, la cuarta circunstancia que en nuestra opinión ha resultado favorable en España es la que se relaciona con la propia naturaleza de la normativa aplicable. Y es que en principio, en nuestro país encontramos tanto normas contables legales (el propio Plan), junto a normas contables que carecen de dimensión legal (Documentos sobre Principios Contables Públicos). Esta circunstancia ha dotado a nuestro proceso normalizador de una dimensión probablemente más flexible de la que en principio cabría esperar de un país perteneciente al modelo europeo continental, en el que la regulación contable legal sigue desempeñando todo el protagonismo, tal como por ejemplo en Francia, Bélgica, Italia o Portugal. No es de extrañar por lo tanto que los países que regulan su sistema contable mediante normas de carácter profesional que coexisten con aquellas que ostentan rango legal, y en los que suelen existir además diversos organismos normalizadores, hayan tendido a presentar en el pasado una

notable heterogeneidad entre sus Regiones, Estados o Corporaciones Locales que paulatinamente con el paso del tiempo tiende a reducirse, tal como de hecho evidencian trabajos relativos a la contabilidad local británica (Jones y Pendlebury, 1982, p. 129-135) o a la contabilidad en los diferentes Estados (Van Daniker, 1989) y Corporaciones Locales norteamericanos (Tierney y Calder, 1986).

La existencia de un organismo normalizador para la contabilidad gubernamental, la filiación de los miembros que integran el organismo normalizador, el ámbito competencial que caracteriza la actuación del organismo normalizador y la propia naturaleza de regulación contable emitida nos han servido para caracterizar lo que podríamos considerar como organización normalizadora en nuestro país. Quizás sea ésta una de las variables que mayor diversidad adopta a nivel internacional, tal como de hecho se recoge en la tabla 1. Sin embargo, las diferencias que pueden apreciarse con respecto a la organización normalizadora resultan útiles para explicar un hecho que a nuestro entender diferencia claramente unos países de otros de acuerdo con su propia organización administrativa. Este hecho no es otro que el relativo a la forma en que las reformas contables que se introducen van progresivamente extendiéndose a los diferentes subsectores de la Administración Pública. Así, es posible diferenciar tres modelos fundamentales de normalización:

- a) El modelo descendente.
- b) El modelo ascendente.
- c) El modelo descendente descentralizado.

a) El modelo descendente es el seguido por los países que introducen sus reformas en primer lugar a nivel estatal, para ir progresivamente extendiéndolas al resto de subsectores. Este es por ejemplo el caso español, que ha seguido un esquema descendente en su proceso de normalización contable público (la reforma comenzó en el Estado en primer lugar). En esta misma línea cabe situar quizás a Bélgica, considerando sobre todo la reciente creación de la Comisión de Normalización de la Contabilidad Pública, que viene trabajando desde 1993, y entre cuyos objetivos figura el de generalizar en todas las Administraciones el uso de un plan contable general (Norverto et al. 1995, p.74).

b) El modelo ascendente es el seguido por los países donde por el contrario son las corporaciones locales o regiones los que en primer lugar han introducido reformas y presentan en consecuencia un sistema contable a nivel estatal que, además de diferente, resulta menos avanzado, si consideramos por ejemplo el grado de implantación de prácticas contables relacionadas con el principio del Devengo. Este sin duda es el caso de países anglosajones como el Reino Unido (Vela, 1995a, p. 316) o de Estados Unidos (Moreno, 1995b, p. 149), sobre todo considerando el papel ejercido por la profesión contable como motor impulsor de las reformas.

Tabla 1
Organización normalizadora: cuadro comparativo

PAIS	ORGANISMO NORMALIZADOR	TIPO DE ORGANISMO	TIPO DE NORMA-TIVA EMITIDA	AMBITO DE COMPETENCIAS
Francia	Direction de la Comptabilité Publique / (C.N.C)	Organo de la Administración Central(*)	Norma legal	Admón. Local Admón. Estatal
Bélgica	Ministerio de Finanzas Ministerio de Interior Comisión para la normalización de la contabilidad pública	Organos de la Administración Central(*)	Norma legal	Admón. Local (1) Admón. Estatal
Holanda	Ministerio de Finanzas Ministerio de Interior Comisión de Provincias y Municipios	Organos de la Administración Central(*)	Norma legal	Admón. Local (2) Admón. Provincial Admón. Estatal
R. Unido	Tesoro CIPFA (3) Secretaría de Estado del Entorno. Secretaría de Estado para Escocia (4)	Organo de la Administración Central Organismo Profesional Organos de la Admón. Central	Norma legal Norma Profesional Norma legal	Admón. Estatal Admón. Local Admón. Local
Alemania	Gobierno Federal Gobiernos de cada Länd (5)	Organos de la Administración Federal y Regional	Norma legal	Admón. Federal Lander Admón. Local
Estados Unidos	GAO/FASAB (6) GASB (8)	Organo de la Admón. Federal Organismo Profesional	Norma legal y profesional Normativa Profesional	Admón. Federal Admón. Estatal Admón. Local
Portugal	Ministerio de Finanzas Dirección Gral. Cont. Pub.	Organo de la Admón. Central	Normativa legal	Admón. Estatal Admón. Local
Italia	Ministerio del Tesoro Ministerio del Interior	Organos de la Admón. Central	Normativa legal	Admón. Estatal Admón. Local (9)
España	IGAE Comisión de Principios y normas contables públicos	Organos de la Administración Central	Normativa legal + Documentos Ppios Contables Públicos	Admón. Local Admón. Estatal

- (1) El Ministerio del Interior tiene responsabilidad en el desarrollo del modelo contable municipal (Norverto et al., 1995).
 (2) El Ministerio del Interior tiene competencias de coordinación en el proceso regulador de la contabilidad provincial y municipal, en colaboración con la Comisión de Provincias y Municipios (Fernández & Pablos, 1995).
 (3) Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
 (4) Existe una Secretaría de Estado para Escocia con competencias en contabilidad de la Admón. Local (Lapsley, 1994, p. 95).
 (5) La normativa contable es prácticamente idéntica a todos los niveles de la Administración.
 (6) General Accounting Office, en colaboración con Federal Accounting Standards Board.
 (7) Existe una fuerte influencia profesional.
 (8) Governmental Accounting Standards Board.
 (9) El Ministerio del Interior presenta competencias reguladoras a nivel local.
 (*) participación de profesionales independientes en las Comisiones.

c) El modelo descendente descentralizado es típico de aquellos países que, a pesar de aproximarse a España en lo que se refiere al control ejercido por el Estado Central en el proceso de normalización contable, han desarrollado en los últimos años procesos muy importantes de reorganización administrativa que les han llevado a concentrar sus esfuerzos en modificar la normativa contable a nivel local. El caso francés podría quizás constituir un ejemplo de reformas que tienen lugar en la Administración Local con independencia de las del Estado, especialmente en lo que se refiere a la reciente reforma que en 1994 se introdujo a nivel local mediante la Instrucción M-14.

En cualquier caso, esta reforma, siendo Francia un país bastante similar a España en lo que se refiere a la organización del proceso normalizador y su tradición legalista, es más bien una consecuencia de las leyes de descentralización dictadas en Francia desde los años ochenta (Mariel y Moraud, 1994, p. 15) que el resultado de un entorno administrativo radicalmente distinto al nuestro, donde de hecho, es en el propio Estado sobre quien recae la responsabilidad en la emisión de normas contables.

La última variable administrativa que nos resta analizar con respecto al caso español es la relativa a las características organizativas que influyen en el sistema contable.

De nuevo en este caso, y al igual que ocurría con la variable anterior, la incidencia de las características organizativas en el sistema contable nos parece que, en el caso español, ha resultado muy positiva. Para explicar nuestra afirmación, debemos hacer referencia a una circunstancia que en nuestra opinión resulta determinante: la reorganización del sistema de información contable del Estado a través del SICOP. La adopción de este sistema, facilitó cambios de mentalidad importante en el contexto de sus propios usuarios, actuando claramente como un elemento de necesaria consideración a la hora de analizar los efectos de las estructuras organizativas en el propio sistema contable. En este sentido, reproducimos aquí una opinión que curiosamente parece haber sido esgrimida desde la propia óptica de funcionamiento del modelo de contingencia y que puede utilizarse para explicar la incidencia de dicha estructura organizativa en reformas posteriores, tal como de hecho ha ocurrido con la implantación del SICOP 2: "Examinado el significado del SICOP después de más de ocho años de funcionamiento, puede afirmarse que su implantación no supuso una mera reforma contable, sino una auténtica revolución tanto desde el punto de vista técnico como funcional, no siendo desdeñable el cambio cultural que ha provocado en el ámbito administrativo" (Pou et. al. 1994, p. 136).

La introducción del SICOP a nivel Estatal en nuestro país no ha constituido una reforma aislada en el ámbito internacional, sobre todo considerando que algunos países también han procedido a reestructurar el sistema de información contable en

su Administración Central como consecuencia de reformas organizativas quizás más profundas que las emprendidas en España y relacionadas con incrementar la eficiencia y eficacia en la gestión económico-financiera.

Este es por ejemplo el caso de Estados Unidos con la introducción del Chief Financial Officers Act en 1990, Ley que además de suponer una reorganización de los diferentes Departamentos y Agencias del Gobierno Federal y unas nuevas relaciones en cuanto a la coordinación centralizada de la información que las mismas generan, introdujo la obligatoriedad de que las mismas elaboren estados financieros anuales (Taylor y Graves, 1994, p. 1).

3.3. Barreras de implementación

De acuerdo con el modelo de contingencia revisado, las barreras de implementación pueden actuar como un freno de los efectos positivos que, en los procesos de innovación pueden provocar las variables administrativas. En el caso español, no creemos que pueda considerarse la existencia de barreras de implementación significativas en relación a las que con carácter general se contemplan en el modelo de contingencia, tales como el sistema legal, el tamaño de la Administración o la cualificación profesional.

Con respecto al sistema legal, no nos parece que su configuración haya sido un obstáculo para el proceso normalizador público español. Y es que a diferencia de lo que ocurre con respecto a otros países con un sistema legal similar al nuestro como Alemania, en España, la regulación contable propiamente dicha se ha desarrollado al margen de las normas presupuestarias. De hecho, el Plan es una norma caracterizada por una cierta flexibilidad que no es posible considerar con respecto a las normas presupuestarias que en otros países han prevalecido durante mucho tiempo a nivel contable.

En lo que se refiere al tamaño de la Administración y al nivel de cualificación profesional, creemos oportuno diferenciar la situación existente a nivel de la Administración Central y de la Administración Local. Así, y mientras a nivel central no pensamos tampoco que el tamaño de la Administración influya negativamente en el proceso de reforma, a nivel local la situación aparece cuanto menos como más compleja. Ello es así si tenemos en cuenta que el número de municipios pequeños (menos de 5.000 habitantes) existente en España representa casi un 87 % del número total de ayuntamientos (Vela, 1996b, p. 207), mientras que su gasto total consolidado no llega a alcanzar el 16 %. Ello significa que una característica que con carácter general puede caracterizar a la Administración Local española es su excesiva atomización, con un elevado número de municipios pequeños. Esta circunstancia,

también típica de otros países como Francia donde existen alrededor de 36.000 municipios, además de poner en peligro la asignación eficaz de los recursos locales y el aprovechamiento de economías de escala en la gestión tributaria y de los servicios (Suárez, 1995, p. 17); también plantea problemas en el ámbito de la regulación contable.

De hecho, y mientras en España el nivel de atomización de municipios existente debe interpretarse como una característica estructural de su Administración Pública, en otros países la situación resulta bastante diferente. Una referencia obligada en este apartado es sin duda la de Nueva Zelanda, donde debido fundamentalmente a necesidades de gestión, el número de corporaciones locales existente se ha visto reducido de 700 a 85, incluyendo 13 autoridades de carácter regional y 72 de ámbito territorial (Pallot, 1995b, p. 131).

Con respecto al nivel de cualificación profesional de los responsables de la contabilidad, las consideraciones realizadas al analizar la formación del personal en nuestro análisis de las variables administrativas pueden también servir aquí.

4. ANÁLISIS COMPARATIVO BASADO EN EL SISTEMA CONTABLE

Como ya indicamos en su momento, nos centramos en este caso en el análisis de tres elementos que consideramos fundamentales: el marco conceptual de la información financiera pública, el sistema de reconocimiento utilizado y las relaciones existentes entre el presupuesto y la contabilidad financiera

4.1. Marco conceptual de la información financiera pública

Los intentos de elaborar un marco conceptual en el ámbito de la Contabilidad Pública han sido numerosos desde principios de los años ochenta. Ello queda patente a través de pronunciamientos emitidos en países como Canadá, Estados Unidos, Australia, Nueva Zelanda, sobre todo en lo que se refiere a la definición de los objetivos de la información financiera o a la identificación de sus características cualitativas. Esta línea conceptual, también es claramente apreciable a nivel internacional, donde los intentos comparativos y armonizadores constituyen una de las principales líneas de actuación de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través de su comité para el sector público.(IFAC, 1991, 1993).

La emisión de pronunciamientos dirigidos al establecimiento de un marco conceptual (países anglosajones) como la elaboración de Documentos sobre Principios Contables Públicos (caso español) persiguen una misma finalidad: servir como apoyo para posteriores normas contables dirigidas a regular aspectos mucho más concretos

y definir con claridad el significado de los conceptos más significativos que en dichas normas puedan utilizarse.

Nos parece oportuno destacar que de todos los organismos que se han dedicado a la emisión de normas contables, quizás sean el Governmental Accounting Standards Board en Estados Unidos, la New Zealand Society of Accountants, la Australian Accounting Research Foundation y el Canadian Institute of Chartered Accountants los que un mayor protagonismo han alcanzado a la luz del volumen de normativa emitida.

Desde nuestro punto de vista y en el ámbito de la Contabilidad Pública Internacional, la consideración del marco conceptual puede hacerse diferenciando cuatro grupos fundamentales de países:

1. Países que desarrollan el marco conceptual a través de normas profesionales o sin rango legal, con un amplio nivel de detalle mediante una propuesta idéntica para los sectores público y empresarial. Este sería el caso de Australia y Nueva Zelanda.

2. Países que desarrollan el marco conceptual a través de normas profesionales o sin rango legal, con amplio nivel de detalle, mediante una propuesta específica para la contabilidad pública. Este sería el caso de Estados Unidos, Canadá y España.

3. Países que desarrollan el marco conceptual de forma implícita en normas legales, con escaso nivel de detalle. Aquí podríamos situar a Francia, Holanda, Bélgica o Suecia.

4. Países que no han llegado a desarrollar un marco conceptual. Este podría ser el caso del Reino Unido (con matices) y también de Alemania, junto a otros países como Japón.

Los países de la primera categoría, Australia y Nueva Zelanda, son los únicos en haber tendido hacia la elaboración de un marco conceptual común para la contabilidad pública y empresarial. En Australia, la elaboración de los documentos sobre el marco conceptual desde 1990 es abordada conjuntamente por el Public Sector Committee de la Australian Accounting Research Foundation y el Accounting Standards Review Board (ASRB), hoy sustituido por el Australian Accounting Standards Board (AASB) y dedicado a la normalización de la Contabilidad Empresarial. En Nueva Zelanda, y desde 1993, la elaboración de un marco conceptual común también se ha llevado a cabo, viéndose reforzada por el 1993 Financial Reporting Act. Lo cierto es que Australia y Nueva Zelanda presentan un sistema contable público muy armonizado, consecuencia quizás de la firma durante los ochenta de Acuerdos Comerciales importantes entre ambos países. Quizás la diferencia fundamental, en lo que al marco conceptual se refiere, es que en el caso de Nueva

Zelanda, dicho marco se haya elaborado siguiendo un enfoque eminentemente inductivo, en el que "los conceptos básicos han servido más a una función de justificación que de fuente de regulación" (Gilling, 1994, p. 202)

Los países de la segunda categoría se caracterizan por haber elaborado un marco conceptual únicamente para el sector público, de forma independiente a la adoptada con respecto al ámbito empresarial. Aquí, cabe situar a Estados Unidos y Canadá, aunque en nuestra opinión, también a España si tenemos en cuenta la propia elaboración de los Documentos sobre principios contables públicos a lo largo de los noventa. Aunque considerando el contenido y nivel de detalle de dichos Documentos pueden introducirse algunas matizaciones con respecto a su consideración como marco conceptual, el propósito que ha guiado su elaboración así como muchas de las cuestiones en ellos abordadas permiten tal asociación, especialmente considerando que España es el único país Europeo que hasta la fecha ha procedido a su emisión. Esta circunstancia diferencia el marco normativo contable público español del de los países englobados en la siguiente categoría.

Ahora bien, dentro de esta segunda categoría, el caso estadounidense resulta cuanto menos complejo si tenemos en cuenta que normas de contenido conceptual han sido emitidas por diferentes organismos según su ámbito de aplicación: GASB para el sector local y de los estados y FASAB para el Gobierno Federal. Ello desde luego no es el caso de Canadá y España, donde las normas conceptuales emitidas van dirigidas a todos los niveles de la Administración.

La tercera categoría comprende países en los que el marco conceptual de la contabilidad pública aparece implícitamente contenido, aunque con escaso nivel de desarrollo, en normas con rango legal. En esta categoría cabe situar a Francia, Bélgica o Suecia, países que, curiosamente, y al igual que España, han normalizado su sistema contable público durante los últimos años a través de un plan de cuentas. Entre los países considerados en esta categoría, cabe quizás destacar el caso Holandés por su singularidad, donde no se ha elaborado un Plan de Cuentas y donde desde 1992, una Comisión para la Reforma Contable ha venido elaborando informes que constituyen un primer paso hacia la descripción de aspectos relativos a un marco conceptual (Fernández y Pablos, 1995, p. 263), no definido hasta este momento con profundidad. Esto no ocurre en cambio en Francia, Suecia y Bélgica, donde se hace necesario acudir a normas legales donde implícitamente se definen conceptos contables relativos por ejemplo a objetivos de la información (Règlement Général de la Comptabilité Publique de 1962 en Francia, los Decretos de Contabilidad y de Presupuesto en Suecia o la Ley de 15 de marzo de 1991 en Bélgica).

Como anteriormente hemos indicado, estos países se caracterizan por la adopción de un Plan de Contabilidad Pública, que, a diferencia de España, no aparece

conceptualmente apoyado en Documentos sobre Principios Contables Públicos o pronunciamientos similares. También es importante destacar que los diferentes planes de cuentas desarrollados guardan importantes diferencias entre ellos. Las más significativas son quizás la inclusión de la Contabilidad Analítica en el caso francés, la presencia de cuentas de orden en los casos francés y belga, la particular clasificación existente en el Plan sueco y el menor número de grupos que presenta el Plan Español. Sin embargo, cabe señalar que en el caso de los planes español, belga y francés, el sistema de clasificación empleado con respecto a la contabilidad patrimonial resulta muy similar, especialmente en los dos primeros.

Por último, la cuarta categoría de países estaría compuesta por aquellos en los que no cabe propiamente considerar la existencia de un marco conceptual en el ámbito público, tal como por ejemplo en los casos de Alemania y Japón. El caso británico es quizás particular dado que en dicho país, no se ha formulado expresamente ningún marco similar al de otros países anglosajones. Tal como reconoce Glynn (1993, p.10), el único estudio que se ha planteado el análisis de los objetivos de la información contable en el ámbito público fue en su día el informe del Layfield Committee (1976), aunque únicamente para el ámbito de las corporaciones locales. Esta circunstancia nos lleva a clasificar al Reino Unido entre aquellos países en los que no existe un marco conceptual expresamente formulado ni implícito en normas legales, aunque si sea posible acudir a normas profesionales como el Código de Prácticas Contables para las corporaciones locales (Lapsley, 1994, p.95-96) para encontrar referencias implícitas al mismo.

Otros aspectos que nos parecen significativos de cara al establecimiento de comparaciones a nivel internacional son los siguientes:

a) Los pronunciamientos sobre el marco conceptual alcanzan en los países anglosajones (salvo en el Reino Unido) un nivel de detalle mucho mayor, analizándose además de los propios objetivos, los usuarios y requisitos de la información contable, los sistemas de reconocimiento de transacciones y los elementos de los Estados Financieros. Aunque en el caso español, el nivel de detalle alcanzado no llega a ser tan exhaustivo como en el caso de los pronunciamientos del GASB, AARF y NZSA, éste puede considerarse alto si se compara con el resto de países europeos.

b) La gran mayoría de países que han desarrollado explícitamente un marco conceptual para la Contabilidad Pública han adoptado para ello una metodología deductiva como la que de hecho también ha caracterizado al caso español (Vela, 1996a, p.24). Nueva Zelanda aparece como una excepción dentro de esta tendencia generalizada.

d) La situación habitual en los países europeos es desarrollar implícitamente y con escaso detalle, a través de normas legales, el marco conceptual. España, aún inscribiéndose en esta tendencia, constituye una excepción al haberse ocupado del

tema con un grado de detalle importante mediante la confección de unos Documentos sobre Principios Contables Públicos. El Reino Unido también es un caso ciertamente atípico dentro de los países anglosajones y Europeos, al no haber desarrollado dicho marco ni contar con una normativa legal que implícitamente lo desarrolle, siendo en este caso necesario, acudir a normas de carácter profesional.

Además de los aspectos anteriores, existe otro que también creemos oportuno destacar. El mismo se refiere a la propia configuración de los objetivos de la información contable, aspecto abordado en la práctica totalidad de países y sobre el que sí es posible señalar un importante grado de consenso a nivel internacional.

De hecho, si comparamos los objetivos de la información contable que el Documento nº 1 de Principios Contables Públicos considera con los que se contemplan en los pronunciamientos del GASB (1987), CICA (1984), AARF (1987) y NZSA (1987), el grado de homogeneidad entre los mismos es claro. Si además consideramos los que en otros países europeos como Francia y Holanda se han considerado a nivel legislativo, veremos que tampoco es posible apreciar diferencias sustanciales.

4.2. Sistemas de reconocimiento

De acuerdo con el Documento de la IFAC (1993, cap.2), podrían diferenciarse cuatro tipos alternativos de sistemas de reconocimiento que podrían definirse dentro del abanico de soluciones que cabe caracterizar entre un sistema de caja y de devengo:

a) El sistema de caja (*Cash Basis*). Este sistema se limita a reconocer las transacciones únicamente cuando se producen los cobros y pagos asociados a las mismas. Bajo este sistema, únicamente se presenta información relativa a cobros, pagos y saldos de tesorería.

b) El sistema de Caja modificada (*Modified Cash Basis*). Este sistema se caracteriza por la adopción de un sistema de caja que incluye también cuentas a cobrar y a pagar asociadas con activos realizables y pasivos exigibles dentro de un período de tiempo corto a contar desde la finalización del ejercicio. Bajo este sistema, la información que se presenta aparece básicamente relacionada con la tesorería, el realizable y el exigible a corto plazo y limitada al ámbito de los activos y pasivos de naturaleza monetaria.

c) El sistema de Devengo modificado (*Modified Accrual Basis*). Se caracteriza por la utilización de una contabilidad basada en el devengo aunque sin presentar información relativa a activos fijos como los relacionados con los bienes de dominio público o las dotaciones de infraestructura. Se caracteriza por el reconocimiento de ingresos y gastos en función de los flujos de recursos asociados a los mismos, con total independencia del momento en que cobros y pagos tienen lugar

d) El sistema de Devengo puro (*Full accrual Basis*). Este sistema es sin duda el que mayor información proporciona, al reconocer transacciones asociadas a todo tipo de activos y pasivos, incluyendo infraestructuras. También se caracteriza por el reconocimiento de ingresos y gastos en sentido económico en función de su devengo.

Es importante comprender que la diferenciación entre las cuatro anteriores soluciones no resulta fácil de establecer teniendo en cuenta que en realidad, las mismas obedecen a un intento de clasificación de sistemas de reconocimiento dentro de un intervalo que oscila entre el sistema de caja y el de devengo puro. Ello nos lleva desde luego a considerar la existencia de soluciones híbridas que presentan características comunes a dos sistemas de reconocimiento, situándose en la frontera que, al menos teóricamente, puede establecerse entre ambos. De hecho, si consideramos por ejemplo el caso español, resulta difícil ubicar el mismo dentro de uno de los cuatro sistemas, dado que, desde la reforma del Plan General de Contabilidad Pública en 1994, el sistema de reconocimiento empleado, en lo que a la contabilidad financiera se refiere, se aproxima mucho a un sistema puro de devengo, excepto en lo que se refiere al reconocimiento de activos de infraestructura que no se lleva a cabo (únicamente mientras se encuentran en curso) (Montesinos, 1994, p. 26-27). Por otra parte, tampoco cabe clasificar el mismo como un sistema de devengo modificado, dado que si que se recogen gastos e ingresos en sentido económico que nada tienen que ver con el enfoque de medida basado en el uso de recursos financieros que caracteriza esta solución. En nuestra opinión, el sistema de reconocimiento de ingresos y gastos definido actualmente en el nuevo marco normativo de la Contabilidad Pública española para la contabilidad financiera se encuentra, con la excepción anteriormente apuntada de los activos de infraestructura, muy próximo al definido por la IFAC como sistema de devengo puro.

En relación a los sistemas de reconocimiento que en la actualidad son adoptados a nivel internacional, nos parece oportuno señalar, a diferencia del caso español, que la adopción de sistemas próximos al de caja sigue vigente en numerosos países, aunque es a nivel de la Administración Estatal donde los mismos aparecen más extendidos. Así, y como países que siguen teniendo un sistema contable público a nivel estatal bastante alejado del devengo nos encontramos con Alemania, Italia, Japón, Portugal, Reino Unido, y Bélgica. Hay que destacar sin embargo que dicha situación parece estar evolucionando en Bélgica hacia un sistema más próximo al de devengo mediante la reforma del Plan Contable y los trabajos que desde 1993 viene desarrollando la Comisión de Normalización de la Contabilidad Pública (Norverto et al., 1995 p. 88-89). Pero lo que es indudable, es que en muchos de estos países, y sin perjuicio de la situación existente en el sector estatal, el sector de la Administración Local parece evolucionar hacia soluciones mucho más alejadas del sistema de caja, tal como de hecho ocurre en el caso británico (Vela, 1995a, p.306) gracias a la influencia de la

profesión contable, en el caso italiano desde la promulgación de la Ley 142 de 8 de junio de 1990 (Córdor, 1995, p. 347) o incluso en el caso alemán (Lüder, 1995b, p. 16). También en Portugal, y a pesar de que la reforma de la Contabilidad de la Administración Local se encuentra en sus inicios, destaca igualmente el Decreto Ley 226/1993 de 22 de junio que constituye "el marco único de referencia y modelo básico de planificación contable por partida doble vigente para la Administración Local" (Requena y Carrasco, 1995, p. 405).

Nos parece oportuno destacar también que el sistema de reconocimiento que a nivel internacional parece imponerse es el de devengo modificado, aunque en este caso, se hace necesario diferenciar tres situaciones que en esta ocasión si nos parecen fáciles de caracterizar:

a) Aquellos países que están evolucionando hacia la adopción de un sistema de devengo modificado desde una situación tradicionalmente próxima a un sistema de caja modificada. Este sería el caso de Canadá (Federación), Francia, Estados Unidos (Gobierno Federal) y Suecia.

El análisis de estos países desde el punto de vista del sistema de reconocimiento empleado no es desde luego una tarea fácil. El caso canadiense destaca por la heterogeneidad de soluciones adoptadas entre los estados de su Federación cuyo sistema contable se aproxima a una solución híbrida entre lo que cabría considerar como sistema de caja modificada y de devengo modificado. Mientras algunos autores lo consideran más próximo a un sistema de caja modificada (López Hernández et al., 1995, p. 101), situación típica de estados como Ontario (Lüder, 1989, p. 28), en otros caso como los de Alberta y la Columbia Británica, y en menor medida Québec (Lüder, 1989, p. 28) el enfoque adoptado es claramente el de devengo modificado, sin duda más extendido y hacia el que, incluso a nivel federal, se ha evolucionado durante los últimos 15 años (Denis, 1994, p. 77).

En el caso del Gobierno Federal estadounidense, tradicionalmente caracterizado por un sistema próximo al de caja, el tránsito hacia un sistema de devengo modificado ha venido siendo, desde la constitución del FASAB en 1990, una tendencia clara y expresamente reconocida (IFAC, 1993, p.7), no exenta sin embargo de críticas (Chan, 1994, p. 36-37)

Con respecto a Francia, la armonización de la Contabilidad del Estado con el Plan General de Contabilidad de 1982 se vió claramente impulsada gracias a la Instrucción de 29 de octubre de 1987 (Montesinos, 1995, p. 201). Ello explica quizás que algunos autores que caracterizaban a finales de los ochenta su sistema de reconocimiento como próximo a una solución de caja modificada (Lüder, 1989, p. 28) lo consideren hoy como más propio de una solución equiparable al devengo modificado (Lüder, 1995c, p. 6). Por último, y en lo que se refiere a Suecia, su sistema contable a nivel estatal también resulta difícil de caracterizar. Aunque algunos autores

hayan calificado el mismo como de caja modificada (Lüder, 1995c, p. 6), no debemos olvidar que una contabilidad de devengo ha venido implantándose desde 1991 a nivel de las Agencias Gubernamentales, cuya información es utilizada para la preparación de un Balance del Estado bastante completo que se presenta tanto a valores históricos como a valores corrientes (SNAB, 1993, p.144 y ss.). Estas Agencias constituyen en la actualidad un elemento esencial dentro de la organización contable del Estado sueco. En cualquier caso, y a pesar de una tradición contable próxima al criterio de caja, el contenido de dicho balance así como la modernización que supuso en su momento el Decreto de Contabilidad de 1991 (Moreno, 1995a, p. 333) nos lleva a caracterizar el sistema sueco como más próximo a un sistema de devengo modificado.

b) Aquellos países cuya situación es típica del sistema de devengo modificado, sin que resulte difícil su clasificación en esta categoría. Este sería el caso de Dinamarca (IFAC, 1993, p. 7), Reino Unido (corporaciones locales) (Vela, 1995a), Estados Unidos (Estados y Corporaciones Locales) (IFAC, 1993, p. 7)

c) Aquellos países que adoptan un sistema de reconocimiento basado en el devengo modificado pero muy próximo del de devengo puro. Este sería sin duda el caso de España.

Por último, la tercera conclusión apunta hacia un hecho muy fácil de apreciar en el cuadro anterior. La adopción de un sistema de reconocimiento basado en el devengo puro es la solución menos extendida a pesar de resultar desde luego, y desde un punto de vista informativo, la mas deseable. En este apartado destacan sin duda Australia y Nueva Zelanda, más avanzados en este sentido y también los cantones Suizos (Lüder, 1989, p. 24), en los que desde 1978 se ha venido implantándose un sistema basado en la partida doble y el devengo que contrasta en la actualidad con el sistema de caja vigente a nivel estatal (Mäder y Schedler, 1994, p. 346-350). Dicho devengo puro, aunque no define en absoluto la realidad imperante en el Estado británico, también es adoptado sin embargo a nivel de las nuevas Agencias Ejecutivas británicas (Lüder 1995c, p. 7), cuya creación se inscribe dentro de las reformas organizativas ya aludidas en la tercera parte del presente trabajo.

4.3. Las relaciones entre el presupuesto y la Contabilidad Financiera

La articulación entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial dentro de un único sistema que el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública permite establecer, reservando su grupo 0 para registrar las fases de ejecución del presupuesto sin incidencia patrimonial y dedicando el grupo 4 para enlazar con las que sí la tienen, representa sin duda un aspecto crucial dentro del marco general de la Contabilidad Pública Española. Ello constituye en nuestra opinión un aspecto claramente diferenciador con respecto a las soluciones que se adoptan en otros países. Estas soluciones pueden agruparse en los modelos que se recogen en la tabla 2.

Tabla 2
Modelos y articulación entre presupuesto y Contabilidad Financiera:
Análisis comparativo internacional

MODELO	PAIS	SISTEMA DE RECONOCIM.	SOLUCION REGISTRAL
Integrado Vertical	Francia	Devengo Modificado	Grupo 9 P G C
Integrado Horizont.	España	Devengo Modificado	Grupos del 0 y 4 del P G C
	Bélgica	Devengo Modificado	Imputación de Operaciones
	Suecia	Devengo Modificado	Cuentas de Periodificación
Dualista	Nueva Zelanda Australia	Devengo Puro	
	USA (Ad. Local) U.K. (Ad. Local) Holanda Canadá	Devengo Modificado	
Presu - puestario	Alemania Japón (U.K.) Estado Italia Portugal (Estado) Bélgica (Estado)	Caja Modificada	

El modelo presupuestario se caracteriza por identificar la propia contabilidad con el presupuesto, es decir, por un escaso desarrollo de la contabilidad financiera y por la vigencia de un sistema contable que se limita al registro de la ejecución presupuestaria y a presentar una información que se limita con casi total exclusividad al reflejo de las principales magnitudes presupuestarias. Este modelo se basa en el uso de un sistema de reconocimiento que en consecuencia cabe asimilar al de caja modificada y es característico de países donde la Contabilidad Financiera apenas se ha desarrollado. Este sería el caso de países como Japón, Alemania y de los gobiernos centrales de otros países como el Reino Unido, Portugal (Estado) o incluso, y a pesar de las reformas en marcha, Bélgica. También cabría considerar como exponente de este modelo el Gobierno Federal de Estados Unidos, a pesar de que en este caso, el sistema de devengo modificado caracteriza mejor su situación.

El modelo dualista se caracteriza por una separación total entre el presupuesto y la contabilidad financiera. A diferencia de lo que ocurre bajo el modelo anterior, este modelo se caracteriza por el desarrollo de una contabilidad financiera, bien adoptando un sistema de devengo modificado o de devengo puro, completamente al margen del proceso presupuestario. Este sería el caso de países como Australia, Nueva Zelanda, Canadá, los gobiernos estatales y locales de Estados Unidos, las corporaciones locales británicas u Holanda tras las últimas reformas.

El modelo integrado se caracteriza por articular, dentro de un único sistema de información, el presupuesto y la contabilidad financiera. Este modelo, es sin duda el más complejo, dado que la articulación entre el presupuesto y la contabilidad financiera puede efectuarse a nivel registral de forma diferente, en el marco de un Plan de Cuentas. De hecho, este modelo integrado, en nuestra opinión, se circunscribe básicamente a aquellos países en los que se aplica un Plan de Cuentas, mayoritariamente encuadrados en el área de la Europa Continental, tales como por ejemplo España, Francia, Bélgica (Corporaciones Locales) o Suecia.

Ahora bien, como ya hemos indicado, la solución para articular el Presupuesto y la Contabilidad Financiera es diferente según el Plan de Cuentas considerado, hasta el punto que, pueden diferenciarse globalmente dos soluciones que desde nuestro punto de vista son las siguientes:

a) Un modelo integrado que podríamos denominar "vertical", en el que la contabilidad financiera viene a ser una consecuencia de la presupuestaria, al desarrollarse a partir de la información que ésta proporciona.

b) Un modelo integrado que podría clasificarse como "horizontal", al establecer un desarrollo simultáneo, mediante la articulación de las cuentas del Plan Contable, de la contabilidad financiera y de la contabilidad presupuestaria.

El modelo integrado vertical sería el característico de la Contabilidad de la Administración Local francesa, y responde en cierto modo un principio básico vigente en Francia desde la Ordenanza de 14 de septiembre de 1822: la separación entre los ordenadores y los contables (Montagnier, 1981, p. 69-73). Este principio, más que obedecer a una división del trabajo, responde a la necesidad control por parte del Ministerio de Finanzas sobre los contables, funcionarios del Tesoro, a diferencia de los ordenadores (Alcaldes) que no tienen competencia legal para el manejo de los caudales públicos (Deruel, 1989, p. 73). De hecho, la contabilidad municipal francesa se desarrolla mediante la separación de dos contabilidades (Cuentas) independientes: la Cuenta administrativa (responsabilidad del ordenador y mantenida en partida simple) y la Cuenta de gestión (responsabilidad del contable y desarrollada por partida doble) (Piole, 1995, p. 1-4). Tal como reconoce el profesor Montesinos (1995, p. 207), "la cuenta administrativa deriva de la contabilidad presupuestaria y se elabora y presenta formalmente de forma similar al presupuesto, con una sección de funcionamiento y

una sección de inversión, dentro de cada una de las cuales aparecen separados los ingresos y los gastos. La cuenta administrativa recoge las operaciones efectuadas por el ordenador, que debe proceder a su registro contable a lo largo del ejercicio presupuestario". La información que contiene esta cuenta administrativa es transferida a la cuenta de gestión del contable público cuya contabilidad procesa además la información sobre activos y pasivos (Demeestère y Vela, 1994, p. 4). En definitiva, la cuenta de gestión constituye "el reverso de la cuenta administrativa" (Montesinos, 1995, p. 207).

A la vista de este sistema, no debe sorprendernos que, la vía utilizada para elaborar una contabilidad municipal acorde con principios de contabilidad generalmente aceptados haya consistido, según ya hemos visto en referencia a la Instrucción M-14, en la reforma de una contabilidad presupuestaria para dotarla de una dimensión más económica (devengo, amortizaciones etc...)

Por el contrario, el modelo integrado horizontal sería el característico de países como Francia (Estado), Bélgica (Corporaciones Locales), Suecia o España. A diferencia del modelo vertical, el modelo horizontal se caracteriza por permitir un desarrollo simultáneo e independiente de la contabilidad financiera y presupuestaria.

En lo que al Estado francés se refiere, y aunque en principio ello pueda parecer un contrasentido teniendo en cuenta la situación a nivel de la Administración Local, la diferenciación entre una contabilidad administrativa (Cuenta Administrativa) y una contabilidad financiera (Cuenta de Gestión) ha ido paulatinamente perdiendo protagonismo (Magnet, 1978, p. 253). En la actualidad, la adaptación al Plan General de Contabilidad de 1982 desde 1988 así como la orientación del sistema contable hacia la elaboración de la Cuenta General de la Administración de las Finanzas han determinado que, más que establecer una diferenciación entre dos contabilidades separadas lo que en realidad tenga relevancia a nivel estatal sea la diferenciación entre dos niveles el contable y el presupuestario. A nivel contable, tal como reconoce el profesor Montesinos (1995, p. 206) se producen las cuentas de gestión de los contables, mientras que a nivel presupuestario, se establecen las denominadas "cuentas de los ministros". Ahora bien, ambas contabilidades son objeto posteriormente de un mecanismo de fusión para la preparación de la Cuenta General.

Así, a nivel del Plan Contable del Estado, la articulación entre el presupuesto y la contabilidad patrimonial se consigue mediante el empleo de las denominadas "cuentas reflejas", utilizándose el grupo 9 para recoger las operaciones de ejecución del presupuesto que luego son reflejadas en la contabilidad general. Esta solución registral no es desde luego la que se adopta a nivel de la Administración Local, dado que en este caso, las operaciones presupuestarias se imputan directamente a las cuentas abiertas en contabilidad general y simultáneamente se recogen en el grupo 9 cuyas

cuentas se clasifican de conformidad con la estructura del presupuesto.

No es desde luego nuestro objetivo, dada la finalidad comparativa de nuestro trabajo, profundizar en cuestiones relativas al registro contable que se desprende de los planes de cuentas de cada país. Sin embargo, si nos parece oportuno destacar que la solución francesa de adoptar cuentas reflejas contrasta con la adoptada en el Plan General de Contabilidad Pública español, que reserva los Grupos 0 y 4 para el registro de la ejecución del presupuesto diversificando las cuentas de acreedores para hacer posible el registro de operaciones no presupuestarias y extrapresupuestarias.

En lo que a las corporaciones locales Belgas se refiere, la solución adoptada en el Plan Contable Municipal también resulta diferente a la española, al basarse en un sistema de imputación de operaciones bien a la contabilidad presupuestaria (compromisos y reconocimiento de obligaciones) o a la económico-patrimonial (reconocimiento de obligaciones y pagos) (Norverto et al., 1995, p. 87). En este apartado debemos señalar que a nivel estatal, también se elaboró en los ochenta un Plan de Cuentas en el que básicamente predomina la contabilidad presupuestaria, y que utiliza, al igual que en el caso Francés, un sistema de cuentas reflejas. Sin embargo, dado el sesgo presupuestario de la contabilidad estatal, no consideramos su caso dentro de esta categoría, siendo su modelo más asimilable al presupuestario. Debemos señalar también con respecto al caso belga que en los momentos actuales ya existe, desde 1994, un proyecto de implantación de un nuevo Plan Contable público.

Por último, y en lo que a Suecia se refiere, la solución adoptada a nivel de su Plan Contable para la articulación entre el presupuesto y la contabilidad financiera se basa en el desarrollo de una contabilidad presupuestaria mediante cuentas compensadoras en la que las compras de activos fijos se cargan a cuentas de gastos (al ser gasto presupuestario), efectuándose al cierre del ejercicio un proceso de periodificación mediante cuentas específicas que permiten llevar a resultados únicamente los consumos asociados a dichos activos (Moreno, 1995 a, p. 342).

Nos parece oportuno señalar que la solución ofrecida por el Plan General de Contabilidad Pública español y por los propios documentos sobre Principios Contables Públicos con respecto a la articulación entre el presupuesto y la contabilidad financiera nos parece muy satisfactoria, sobre todo teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

a) Con respecto al registro de operaciones, las relaciones contables a nivel de los grupos 0 y 4 permiten un registro de la ejecución del presupuesto sin interferir el desarrollo de la contabilidad financiera, especialmente gracias a la inclusión de cuentas como la 409 o la 411.

b) A nivel de los principios contables, también se ha logrado que los mismos resulten compatibles tanto con el ámbito de la Contabilidad Financiera como con el Presupuestario. Ello es posible gracias a que en realidad, su aplicación debe

considerarse en muchos casos en función de una diferente incidencia en uno y otro ámbito (Vela, 1996a)

Para concluir con este apartado, podemos indicar que en realidad, la articulación entre el presupuesto y la contabilidad financiera bajo los modelos que permiten su diferenciación (dualista e integrado) es una cuestión técnica cuya efectividad final va a depender de los propios usuarios de la información contable. A este respecto, nos parece oportuno indicar que, en lo que a nuestro país se refiere, al igual que en otros como Francia (Demmestère y Vela, 1994, p. 8) u Holanda, el uso de la información presupuestaria tiende todavía a prevalecer sobre el de la contabilidad financiera a la hora de tomar decisiones. En este sentido, nos identificamos totalmente con la siguiente afirmación: "en los círculos gubernamentales, los estados de la contabilidad financiera suelen reconocerse insuficientemente como documentos independientes con auténtico carácter. Esta errónea interpretación está originada por la idea de que cuando la información se ha publicado en el presupuesto, su reflejo por la contabilidad financiera genera una duplicación. Esta opinión no toma en cuenta la diferencia entre la información ex-ante y la información ex-post. Esta diferencia no debe olvidarse (Bac, 1995, p. 3).

5. CONCLUSIONES

El presente trabajo ha intentado identificar las principales particularidades que la Contabilidad Pública española presenta en el ámbito internacional. Para ello, se ha analizado la influencia que el entorno político-administrativo de nuestro país ha tenido en la reforma de nuestro sistema contable público, destacando como principal rasgo diferenciador, la escasa o incluso nula influencia que las variables de tipo social han ejercido en el proceso de reforma. Aunque en el ámbito internacional son algunos países anglosajones los que mayores avances parecen haber experimentado en el desarrollo de sus sistemas de información contable públicos, España parece inscribirse con claridad dentro de los países con un sistema más avanzado, sobre todo en lo que se refiere a la aplicación del devengo y a las garantías del sistema para la consecución de los modernos fines informativos que a nivel internacional se asignan hoy a la contabilidad pública. En el contexto europeo continental al menos, pocos son los países que de una forma tan rápida y estructurada hayan reformado sus sistemas contables gubernamentales y logrado el nivel de armonización que en la actualidad caracteriza el nuestro. A ello ha contribuido sin duda la influencia positiva ejercida por un entorno político-administrativo favorable en el que la presencia de importantes estímulos como la influencia de la contabilidad empresarial y la ausencia de barreras

de implementación significativas han ejercido un importante papel.

Como aspecto más significativo, por su singularidad, nos parece oportuno destacar la articulación que entre la dimensión presupuestaria y la económico-financiera del sistema contable ha podido lograrse, tanto a nivel de objetivos de la información, principios, cuentas del plan y cuentas anuales. En cualquier caso, hoy puede considerarse que la Contabilidad Pública española, al menos en su vertiente financiera, goza de un sistema coherente, bien estructurado y sobre todo capaz de satisfacer los propios objetivos que se le asignan. Es quizás por ello que, dejando al margen la Contabilidad Financiera, el desarrollo de los sistemas de contabilidad de gestión y de las técnicas de análisis y consolidación de estados contables aparezcan en la actualidad como aspectos a los que dedicar una mayor atención, sobre todo teniendo en cuenta su escaso desarrollo. Y ello sin olvidar también que la inclusión en los estados financieros de información sobre la eficacia y eficiencia en la gestión pública, a través de la definición consensuada de indicadores, aparece ya como un reto en el que a nivel internacional ya se está trabajando, y que en los próximos años puede variar de forma ostensible la propia dimensión actual de nuestras cuentas públicas.

BIBLIOGRAFÍA

AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION (1987): *Objectives of Financial reporting*. Accounting Standards Board and Public Sector Accounting Standards Board, December.

BAC A.D. (1995): "An evaluation of the most recent changes in dutch lower government accounting rules". Comunicación presentada al *Congreso Comparative, International Governmental Accounting Research (CIGAR)*. Cour de Comptes, INTEC, París.

BRUSCAI, PINA V. Y TORRES L. (1995a): "La contabilidad pública en Australia". Incluido en *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*, IGAE, Madrid.

_____ (1995b): "La contabilidad pública en Nueva Zelanda". Incluido en *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*, IGAE, Madrid.

BUSCHOR E., y SCHEDLER K (EDS) (1994): *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Haupt, Bern.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (1984): *Objectives of Governmental Financial Statements*, Public Sector Accounting Statement 2 November.

CAPERCHIONE E. (1995): "Governmental Accounting Changes and Italian Public Administration Renewal in the nineties. Incluido en Montesinos & Vela (eds.) *International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing*. IVIE, Valencia, p. 61-80.

CASADO S. (1995): "La normalización contable pública II". Incluido en *Manual de Contabilidad Pública*. IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, p. 51-97.

CHAN J.L. (1985): "The Birth of the GASB". Incluido en Chan J.L. (ed). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Volume 1. Jai Press Inc., Greenwich, Connecticut.

_____ (1992): "Methodological Individualism and comparative international governmental accounting research". *Workshop on Comparative International Governmental Accounting Research*. Norwegian School of Economics and Business Administration. Bergen, May.

_____ (1994): "Accounting and Management reform in the United States Government: an application of professor Lüders Contingency Model". Incluido en Buschor and Schedler eds. *Perspectives on Performance Measurement and...* Haupt, Bern, p. 29-31.

_____ (1985): *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Volume 1. Jai Press Inc., Greenwich, Connecticut.

_____ (1987): *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Volume 3, part B. Jai Press Inc, Greenwich, Connecticut

_____ (1994): *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Volume 8. Jai Press Inc, Greenwich, Connecticut.

CHAN J.L. y JONES R. (1988): *Governmental Accounting and Auditing. International Comparisons*. Routledge, London and New York, p. 177-185.

CHAN J.L. y PATTON J.M (eds.) (1992): *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Volume 7. Jai Press Inc. Greenwich, Connecticut.

CHAN J.L., JONES R. y LÜDER K. (eds.) (1996): *Governmental and Nonprofit Accounting*. Volume 9. Jai Press Inc, Greenwich, Connecticut.

CONDOR V. (1995): *La Contabilidad Pública en Italia*. Incluido en "La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE". IGAE, Madrid.

DEMEESTÈRE R. y VELA J.M. (1994): "The relationship between budgetary and financial accounting information in local authorities: some implications of the French and Spanish solutions". Comunicación presentada al XVII Congreso de la European Accounting Association. Venecia, abril.

DENIS J.H.T. (1994): "Recent and prospective changes in Accounting Policy in the Government of Canada". Incluido en Buschor E. & Schedler K. (eds.) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Haupt, Bern, p.75-90.

DERUEL F.(1989): *Finances Publiques.Budget et Pouvoir Financier*. Dalloz, Paris.

EGOL M. (1988): "Sound Financial Reporting by Nation States: a prerequisite to worldwide fiscal stability". Incluido en Chan J.L. & Jones R. *Governmental Accounting and Auditing. International Comparisons*. Routledge, London and New York, p. 177-185.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ J.M. y PABLOS J.L (1995): "La Contabilidad Pública en Bélgica". Incluido en *La contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*. IGAE, Madrid.

GILLING D.(1994): "The New Zealand Public Sector Accounting Revolution". Incluido en Buschor E. & Schedler K. *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Haupt, Bern.

GLYNN J.H.J. (1993): *Public Sector Financial Control and Accounting*. Blackwell, Londres.

GODFREY A.D., DEVLIN P.J. y MEROUCHE CH. (1995): "The contingency model and east Africa. Towards a critique". Comunicación presentada al Congreso *Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR)*. Cour des Comptes, INTEC, Paris, mayo.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD.(1987): *Objectives of Financial Reporting*. Concepts Statement 1. May.

GREEN C.B. (1987): "The use and usefulness of Governmental Financial Reports: the perspective of citizen-taxpayer organizations". Incluido en Chan J.L. *Research in Governmental and Nonprofit*

Accounting. Volume 3, part B. Jai Press Inc, Greenwich, Connecticut, p. 189-213.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. PUBLIC SECTOR COMMITTEE (1991): *Financial reporting by National Governments*. IFAC, PSC Study 1, New York, March.

_____ (1993): *Elements of the Financial Statements of National Governments*. IFAC, PSC Study 2, New York, July.

JARUGA A., NOWAK W. y DIXON R. (1995): "Lüder's Contingency Theory Complex adaptive systems and the reshaping of governmental accounting: towards an integrated model. Comunicación presentada al Congreso *Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR)*. Cour des Comptes, INTEC, Paris, mayo.

JONES R. y PENDLEBURY M. (1982): "Uniformity vs. Flexibility in the published accounts of local authorities". *Accounting and Business Research*, spring p.129-135.

LAPSLEY I. (1994): "La Comptabilité Publique Locale en Grande Bretagne". *Revue Française de Finances Publiques*, nº 47/1994, p.81-104.

LÓPEZ, A., BUENDÍA D. y NAVARRO A. (1995): "La Contabilidad Pública en Canadá". Incluido en *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*. IGAE, Madrid.

LÜDER K. (1989): "Comparative Government Accounting Study" Interim Summary Report. Revised Edition. *Speyerer Forschungsberichte* 76. Speyer, Alemania, Agosto.

_____ (1992): "Contingency Theory of Governmental Accounting Innovations in the Politico-Administrative Environment". *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Volume 7. Chan J.L. & Patton J.M. Jai Press Inc. Greenwich, Connecticut, p.108-126"

_____ (1994): "The Contingency Model reconsidered. Experiences from Italy, Japan and Spain. Incluido en Buschor E. & Schedler K. (eds.) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Haupt, Bern p. 1-16.

_____ (1995a): "Local Governmental Accounting in Germany". Incluido en Montesinos V. & Vela J.M. (eds.) *International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing*. IVIE, Valencia, p. 9-24.

_____ (1995b): "Comparative Governmental Accounting in the International Context with special reference to the Federal republic of Germany". Ponencia presentada al curso *El control de los recursos públicos en una sociedad democrática*. UIMP, Valencia, octubre.

_____ (1995c) *Governmental Capital Asset Study. A Survey Study*. FEE. Bruxelles.

_____ (1996) "Recent developments in Comparative International Governmental Accounting Research". *Speyerer Forschungsberichte* 159. Speyer, p.219-238.

MÄDER H. y SCHEDLER K. (1994): "Performance Measurement in the Swiss Public Sector-ready for take-off!". Incluido en Buschor E. & Schedler K. (eds.) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Haupt, Bern, p. 345-364.

MAGNET J. (1978): *Comptabilité Publique*. Thémis. Presses Universitaires de France, Paris.

MARIEL P.L. y MORAUD J.C. (1994): "La modernisation de la Comptabilité Communale". *Revue Française de Finances Publiques*, , nº 47/1994, p. 13-24.

MONTAGNIER G. (1981): *Principles de Comptabilité Publique*. Dalloz, Paris.

MONTESINOS V (1994): "El nuevo Plan General de Contabilidad Pública". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 13 p.21-35.

_____ (1995): "La contabilidad Pública en Francia". Incluido en *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*. IGAE, Madrid.

MONTESINOS V. y VELA J.M. (1996): "Governmental Accounting in Spain: recent evolution and main reforms". Incluido en Chan J.L., Jones R. & Lüder K. (eds.) *Governmental and Nonprofit Accounting*. Volume 9. Jai Press Inc, Greenwich, Connecticut.

MONTESINOS V. y VELA J.M. (eds.) (1995): *International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing*. IVIE, Valencia.

MORAUD J.C. (1995): "La Réforme des Collectivités Locales à l'étranger". Comunicación presentada al Congreso *Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR)*. Cour des Comptes, INTEC, Paris, mayo.

MORENO J.M. (1995a): "La Contabilidad Pública en Suecia". Incluido en *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*. IGAE, Madrid.

_____ (1995b): "La Contabilidad Pública en Estados Unidos". Incluido en *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*. IGAE, Madrid.

MUSSARI R. (1994): "Depreciation in Italian Local Government Budget: some critical considerations". Incluido en Buschor E. & Schedler K. (eds.) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Haupt, Bern, p. 381-395.

_____ (1995): "Italian Local Government Accounting Reform: an application of professor Lüder's contingency model. Comunicación presentada al Congreso *Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR)*. Cour des Comptes, INTEC, Paris, mayo 1995.

NEW ZEALAND SOCIETY OF ACCOUNTANTS (1987): *Statement of Public Sector Accounting Standards Concepts*. July.

NORVERTO C, MUÑOZ C., VEUTHEY E. y ZORNOZA J. (1995): "La Contabilidad Pública en Bélgica". Incluido en *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*. IGAE, Madrid.

PALLOT J. (1995a): Contextual variables Underlying Innovation in National Budgeting, Accounting and Auditing: the case of New Zealand. Comunicación presentada al Congreso *Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR)*. Cour des Comptes, INTEC, Paris, mayo.

_____ (1995b): "Accounting for Infrastructure Assets: theory and practice in New Zealand". Incluido en Montesinos V. & Vela J.M. (eds.) *International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing*. IVIE, Valencia.

PATTEN D.N. (1989): "Battle of the Boards: identifying the political nature of standard setting controversies". *Association of Government Accountants Journal*. Fall Quarter, p. 4.

PIOLE, G. (1995): "Abstract: speech given during the fifth CIGAR conference". *Congreso CIGAR*. Cour des Comptes, INTEC, Paris, mayo.

POU DÍAZ J., MENOYO J.L. y PELÁEZ C. (1994): "El nuevo sistema de información contable de la Administración General del Estado: la segunda generación de sistemas de información". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 13, p. 135-148

REQUENA J.M. y CARRASCO D. (1995): "La Contabilidad Pública en Portugal". Incluido en *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*. IGAE, Madrid.

SUÁREZ J. (1995): "Sobre los municipios y su financiación". Workshop sobre *Problemas Financieros de las Corporaciones Locales*. IVIE, Valencia.

SWEDISH NATIONAL AUDIT BUREAU (SNAB) (1993): *Accounting Model for Swedish Government Agencies*. Stockholm.

TAYLOR CH.W. y GRAVES O.F. (1994): "A critique of recent developments in the promulgation of U.S. Federal Government Accounting and Financial Reporting Standards. Comunicación presentada al XVII Congreso de la European Accounting Association. Venecia, abril.

TIERNEY C y CALDER PH.P. (1986): *Financial Reporting for American Cities and Counties*. Elsevier Science Publishing Co Inc. New York.

SCHEDLER K. (1996): "Governmental Accounting Innovations at the cantonal level in Switzerland: experimenting with the new public management". Incluido en Lüder K. (de.) "Recent developments in CIGAR". *Speyer Forschungsberichte* 159. Speyer, 1996, p. 219-238.

VAN DANIKER R.P. (1989): "Governmental Accounting in the U.S.-State Orientation". Comunicación presentada al Congreso *Comparative International Governmental Accounting Research* CIGAR. Speyer.

VELA J.M.(1992): "La nueva contabilidad de las entidades locales y los principios contables públicos: Significado y antecedentes de los principios contenidos en el documento de la IGAE". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Número 71, abril-junio, p. 369-391

_____ (1994a): "Contabilidad Pública y Normalización Contable: una especial referencia al caso español". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIII, nº 79, p. 309-334.

_____ (1994b): "La normalización contable en el ámbito de la Contabilidad Pública española y sus principales líneas maestras". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 13, p. 37-46

_____ (1995a): "La Contabilidad Pública en el Reino Unido". Incluido en "*La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*". IGAE, Madrid.

_____ (1995b): *La Contabilidad Pública en Alemania*. Incluido en *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*. IGAE, Madrid.

_____ (1996a): *El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la Contabilidad Pública española*. ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

_____ (1996b): "Latest Developments in Local Governmental Accounting in Spain". *Financial Accountability and Management*, Vol. 12 nº3, august, p. 205-224.

YOSHIDA H. (1994) "An overview of Japanese Governmental Accounting". Incluido en *Perspectives on Performance Measurement & Public Sector Accounting*. Buschor E. & Schedler K. (eds.). Paul Haupt, Bern.